

ACADEMIE FISCALE

La nouvelle procédure en matière de TVA

RIQUET Jean-Pierre

Conseil Juridique & fiscal

T.V.A. & Fiscalité européenne

Riquet.jp@juristax.be

www.juristax.be

Tel +32 476 39.41.13

Fax +32 2 612.44.52

TABLE DES MATIERES

A	INTRODUCTION	4
B	LA PRESCRIPTION	5
B.1	NAISSANCE DE LA PRESCRIPTION (81 CTVA)	5
B.1.1	<i>Principe</i>	5
B.1.2	<i>Prescription et période transitoire</i>	6
B.1.3	<i>Date d'exigibilité</i>	6
B.2	EXPIRATION DE LA PRESCRIPTION (81 BIS CTVA).....	9
B.2.1	<i>Principe</i>	9
B.2.2	<i>Différences dans les délais de prescription</i>	10
B.2.3	<i>Délai spécial de sept ans</i>	11
B.2.4	<i>Le Juge peut-il soulever d'office la prescription ?</i>	14
C	NAISSANCE DE L'ACTION EN RESTITUTION (82 CTVA)	14
C.1	PRESCRIPTION DE L'ACTION EN RESTITUTION (82 BIS CTVA).....	14
C.1.1	<i>Droit à déduction</i>	14
C.1.2	<i>Action en restitution</i>	16
C.1.3	<i>Assujetti mixte</i>	17
C.2	INTERRUPTION DE LA PRESCRIPTION (83 CTVA)	17
C.2.1	<i>Introduction d'un cas de suspension de la prescription</i>	17
C.2.2	<i>Computation du délai de prescription</i>	19
C.3	LA PRESCRIPTION DE L'ACTION EN RECOUVREMENT DE L'ADMINISTRATION.....	19
C.4	RENONCIATION AU TEMPS COURU DE LA PRESCRIPTION	20
D	CONTRAINTE ET NOTIFICATION	21
D.1	LA CONTRAINTE (85 CTVA).....	21
D.1.1	<i>Effet de la contrainte</i>	21
D.1.2	<i>Signification de la contrainte</i>	22
D.1.3	<i>La motivation de la contrainte</i>	23
D.1.4	<i>Motivation sur base d'un procès verbal</i>	23
D.1.5	<i>Contrainte et taxation d'office obligatoire ?</i>	24
D.1.6	<i>Modification ultérieure de la cause de la contrainte</i>	24
D.1.7	<i>Contrainte et recouvrement</i>	25
D.1.8	<i>L'impôt n'est dû que par le débiteur légal</i>	25
D.1.9	<i>L'impôt est aussi dû par solidarité</i>	25
D.1.10	<i>Qui doit signer la contrainte ?</i>	25
D.1.11	<i>La contrainte permet à l'assujetti de contester</i>	27
D.1.12	<i>Nullité du procès verbal et effet sur la contrainte</i>	27
D.1.13	<i>Nullité absolue de la contrainte</i>	27
D.1.14	<i>Concurrence d'une réclamation en impôt direct et d'une contrainte</i>	28
D.2	PROCÉDURE DE SAISIES (85 BIS CTVA)	28
D.3	PRIVILEGE DU TRESOR (86 A 89 CTVA)	28
E	INSTANCES JUDICIAIRES	30
E.1	LES TRIBUNAUX FISCAUX	30
E.1.1	<i>Introduction par requête devant le TPI</i>	31
E.1.2	<i>Citation en justice ou requête</i>	32
E.1.3	<i>Recevabilité de l'action</i>	32
E.1.4	<i>Action reconventionnelle</i>	32
E.1.5	<i>Représentation de l'État</i>	32
E.1.6	<i>Le recouvrement de la T.V.A. au moyen d'une constitution de partie civile devant le Tribunal Correctionnel</i>	33
E.1.7	<i>Audition d'un professionnel comptable</i>	33
E.1.8	<i>Droit d'interjeter appel, même pour un montant faible</i>	33
E.1.9	<i>Incompétence du TPI en matière de refus du receveur de surseoir à statuer sur le recouvrement de l'impôt contesté</i>	33
E.1.10	<i>Le pénal tient le fiscal en état</i>	34
E.1.11	<i>Pourvoi en cassation</i>	34
E.2	PROCÉDURE SPÉCIFIQUE EN TVA.....	34
E.2.1	<i>Opposition à contrainte</i>	34

E.2.2	<i>Preuve des griefs invoqués à l'encontre de l'administration</i>	35
E.2.3	<i>Signification de l'acte d'opposition</i>	35
E.2.4	<i>Audition d'un témoin et droit de se taire</i>	35
E.2.5	<i>Appel contre un jugement du juge de paix (ancienne procédure)</i>	36
E.2.6	<i>Langue de la requête</i>	36
E.3	DEMANDE DE RESTITUTION (90 CTVA (ANCIEN)).....	36
E.3.1	<i>Demande en restitution. Formalité exploit d'huissier</i>	36
E.3.2	<i>Demande en restitution</i>	36
E.4	INTÉRÊTS SUR DETTES TVA (91 CTVA).....	37
E.4.1	<i>Intérêts moratoires</i>	37
E.4.2	<i>Intérêts moratoires et perfectionnement actif</i>	37
E.4.3	<i>Intérêts moratoires et huitième directive</i>	37
E.4.4	<i>Aide d'État</i>	38
F	APPEL INTERJETE ET CONSIGNATION (92 CTVA)	39
F.1	ANCIEN RÉGIME DE L'ARTICLE 92, AVANT LE 01-01-99.....	39
F.1.1	<i>Consignation. Droits du Trésor en péril. Pouvoir discrétionnaire du receveur</i>	39
F.1.2	<i>Pouvoirs limités à garantir les droits du Trésor ? Consignation anticonstitutionnelle ?</i>	39
F.1.3	<i>Double degré de juridiction bafoué ?</i>	42
F.1.4	<i>Procédure en référé et action au fond</i>	42
F.1.5	<i>Procédure en référé et compensation d'un crédit d'impôt</i>	42
F.1.6	<i>Délai de forclusion</i>	42
F.2	NOUVEAU RÉGIME DE L'ARTICLE 92 APRÈS LE 01-01-99.....	42
G	CONCLUSION	44
	BIBLIOGRAPHIE	45

A Introduction

L'idée d'un code de procédure fiscale, à l'instar de la France, préconisé dans le rapport de la Commission royale sur l'harmonisation et la simplification de la fiscalité (1987), a été abandonnée malgré le fait qu'elle ait été approuvée par le Conseil des Ministres de fin janvier 1994. Ce projet de code avait suscité des réserves fondamentales de la part de la section de législation du Conseil d'Etat.

Après une décennie de palabres et de projets secrets, la montagne a accouché d'une souris.

La réforme de la procédure fiscale est intervenue par les lois des 15 et 23 mars 1999¹, et elle modifie, selon nous, plus que substantiellement certaines règles fondamentales régissant les délais applicables en matière de TVA.

La procédure en matière de TVA se différencie de la procédure en matière d'impôts directs, malgré les intentions du précédent gouvernement d'optimiser l'harmonisation des règles applicables à ces deux impôts..

Comme une matière d'impôts sur les revenus, une distinction doit être opérée entre la phase administrative et la phase judiciaire, mais contrairement à ce qui se passe en matière d'impôts sur les revenus, la phase administrative en matière de TVA n'est pas prévue dans la loi et elle n'est pas non plus obligatoire. L'assujetti peut parfaitement 'sauter' la phase administrative.

Les délais de droit à déduction, de recouvrement et de prescription sont tous modifiés dans des termes toujours défavorables à l'assujetti.

- Le délai du droit à déduction est inchangé, malgré l'allongement du délai de prescription.
- Le droit à restitution, auparavant de cinq ans, est ramené à trois ans.
- Le délai de prescription est désormais de maximum sept ans en lieu et place des cinq ans prévus par l'ancienne procédure.
La computation des délais a également été modifiée de telle sorte qu'elle allonge les délais, en faveur de l'administration fiscale.
- Enfin, le délai de recouvrement de la taxe, auparavant de cinq ans, est ramené à trois ans mais peut aussi être conservé à cinq ans ou porté à sept ans.

Crier victoire, comme le font certains professionnels, nous paraît être une hérésie.

Examinons ces faits plus en détails.

Notre travail se limitera à la procédure contentieuse et donc seront seuls examinés les articles 81 à 83 et 85 à 93 du code T.V.A. (CTVA).

L'article 84, certes intéressant dans le cadre du règlement amiable, a été volontairement ignoré étant donné qu'il conduit

- soit à un accord et aucune procédure contentieuse n'est générée ;
- soit à un désaccord et constitue, dans ce cas, le point de départ de la phase contentieuse examinée.

¹ Moniteur belge du 27 mars 1999.

B La Prescription

La prescription est une exception de droit civil, donc déterminée par la loi², et constitue le moyen d'acquiescer ou de se libérer, après un certain délai, en fonction de conditions déterminées.

L'écoulement du temps produit donc des effets juridiques en application de ces conditions³. Seule la prescription extinctive ou libératoire concerne la matière de la TVA. Elle est d'ordre public et il n'est donc pas possible aux parties d'en ignorer l'existence ou de se priver du droit de l'invoquer.

Par contre, le juge ne peut soulever d'office l'exception de prescription que l'une des parties aurait pu faire valoir⁴.

Le point de départ de la prescription rejoint les règles du code civil⁵ (actio nata) et commence à courir au jour où naît l'action qui génère la prescription.

La prescription se compte par jours et non par heures et le jour est de 24 heures, de minuit à minuit⁶.

Le jour où la prescription prend cours (dies a quo) n'entre pas dans le calcul du délai alors que la prescription est acquise lorsque le dernier jour du délai (dies a quem) est accompli⁷.

Les dimanches et jours fériés sont compris dans le délai et, sauf exceptions, le dies a quem entre en ligne de compte même s'il est un jour férié.

Lorsque le dies a quem se termine un jour qui n'existe pas (31 février par exemple), le dernier jour sera le dernier jour du mois concernée (28 ou 29 février dans l'exemple).

Il y a donc lieu de calculer le délai de prescription de quantième à quantième et la prescription est acquise dès le lendemain.

Exemples :

Délai de prescription de trois ans qui commence à courir le 20 juillet 2002.

Le 20 juillet 2002 ne compte pas (dies a quo) et débute le lendemain soit le 21 juillet 2002 (malgré le fait que ce jour soit férié en Belgique). Il se termine le 20 juillet 2005 à minuit (dies a quem) et la prescription est acquise dès le 21 juillet 2005 à 00 heures.

Délai de prescription d'un mois qui commence à courir le 31 août 2002.

Le 31 août 2002 ne compte pas (dies a quo) et débute le lendemain, soit le 01 septembre 2002. Il se termine le 31 septembre 2002 (ramené au 30 septembre étant donné que le 31 n'existe pas en septembre) à minuit (dies a quem) et la prescription est acquise dès le 01 octobre à 00 heures.

B.1 Naissance de la prescription (81 CTVA)

B.1.1 Principe

L'article 81 du code TVA reprend de manière identique les termes du code civil, sans y déroger quant à la naissance de la prescription et précise que cette action concerne **le recouvrement**.

Le calcul de la prescription est simple et plus délicat est souvent de déterminer le point de départ. La matière de la TVA génère des obligations pure et simple (déposer, payer, obtenir, etc.) elles se prescrivent à partir du moment où l'obligation « entre en vigueur ».

Exemple de date de naissance de prescription en matière de TVA

Déclaration de TVA	le 20 du mois qui suit celui concerné par la période de dépôt
Paiement de la TVA	le 20 du mois qui suit celui concerné par la période de paiement
Non délivrance de facture	le cinquième jour ouvrable qui suit celui durant lequel le fait générateur de la taxe est intervenu

² Article 2219 du code civil

³ De Page, VII, n° 1129, 1957, Bruylant ; DEKKERS, 1954, Bruylant, n°1524 et suivants,

⁴ De Page, VII, n° 1134, 1957, Bruylant ; DEKKERS, 1954, Bruylant, n°1578

⁵ Cf. annexe

⁶ Article 2260 du code civil

⁷ Article 2261 du code civil

B.1.2 Prescription et période transitoire

B.1.2.1 Antérieur à 1999

Lors de la modification de la prescription en 1978, certains auteurs⁸ s'étaient demandé quel délai était applicable aux actions en recouvrement se rapportant à la période antérieure à 1978. Ces actions se trouvaient-elles immédiatement prescrites en raison du raccourcissement du délai ou bien le délai de six ans continuait-il à jouer?

L'administration de la TVA disposait alors d'un délai de six ans pour recouvrer la taxe et ce délai a été réduit à 5 ans⁹ introduit par. Auparavant, ce délai était de six ans.

Cette question a été tranchée par la Cour d'Appel d'Antwerpen dans un arrêt du 12 septembre 1983 puis par plusieurs autres tribunaux.¹⁰

Renvoyant à un arrêt de la Cour de Cassation du 4 octobre 1957¹¹, la Cour d'Appel d'Antwerpen a motivé sa décision comme suit:

« Attendu que, sauf manifestation expresse de la volonté contraire du législateur, lorsque, dans des affaires civiles, la loi, qu'elle soit aussi d'ordre public, prévoit pour la prescription d'une action, un délai plus court que celui prévu par la législation précédente, ce nouveau délai, même si le droit à l'action est né avant l'entrée en vigueur de la loi, ne commence à courir qu'à compter de cette entrée en vigueur, sans que la durée totale du délai ne puisse cependant dépasser celui fixé par la législation antérieure.

Attendu qu'en l'espèce, il n'y a pas manifestation expresse de la volonté contraire du législateur;

Attendu que l'appelant considère que la jurisprudence citée ne s'applique qu'aux affaires civiles, comme le rappelle expressément la Cour de Cassation, mais non aux affaires de droit public;

Attendu que la législation TVA est sans nul doute de nature de droit public ;

Attendu que, à défaut de dispositions dérogatoires, les dispositions du droit civil sur la prescription doivent être considérées comme de droit commun et que la motivation des arrêts cités de la Cour de Cassation doit en conséquence être considérée applicable en l'espèce ;

Attendu qu'il s'ensuit que l'action n'est pas prescrite au moment de l'interruption ;

Attendu qu'il est possible - de surcroît - que la Cour de Cassation ait expressément fait état d'affaires 'civiles' pour éviter toute confusion avec les affaires pénales».

Cette décision est, semble-t-il, généralement admise.

B.1.2.2 Postérieur à 1999

La période transitoire du nouveau régime instauré par les lois des 15 et 23 mars 1999 ne devrait pas générer un tel contentieux étant donné l'article 97 de la loi du 15 mars 1999 prévoit une entrée en vigueur du nouveau régime TVA aux taxes, intérêts et amendes fiscales lorsque leur cause d'exigibilité est intervenue au plus tôt le 1er janvier 1999.

Par contre, la période transitoire en matière des impôts n'a pas été des plus simple et il a fallu l'intervention de la Cour de cassation à trois reprises pour appliquer les textes législatifs qui ne brillaient pas par leur clarté¹².

B.1.3 Date d'exigibilité

⁸ Cf. Bibliographie

⁹ Article 27 de la loi du 22 décembre 1977, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1978

¹⁰ Antwerpen, 12 septembre 1983, *F.J.F.*, No. 84/19; Tribunal Antwerpen, 23 janvier 1986, *F.J.F.*, No. 86/206; Tribunal Leuven, 5 janvier 1987, non publié; Tribunal Antwerpen, 21 novembre 1986, non publié; Tribunal Hasselt, 25 mai 1987, non publié. Toutes ces décisions renvoient à l'arrêt de la Cour d'Appel d'Antwerpen du 12 septembre 1983.

¹¹ Cass., 4 octobre 1957, Arr. Cass., 1958, 54; Pas., 1958, 1, 94. La Cour renvoie encore à deux arrêts du 6 mars 1958, Arr. Cass., 1958, 489 et Pas., 1958, I, 744; Voir également: ROUBLIER, P., *Le droit transitoire*, Paris, Dalloz et Sirey, 1960, n° 64, p. 300. «Le meilleur système consiste à faire courir le délai abrégé résultant de la loi nouvelle du jour de l'entrée en vigueur de cette loi. Toutefois, si le délai fixé par la loi ancienne devait prendre fin avant le délai nouveau décompté à partir de la nouvelle loi, on maintiendrait l'application de la loi ancienne ; il y a là un cas de survie tacite de cette loi, parce qu'il serait contradictoire qu'une loi dont le but est d'abrégier la prescription, aboutisse à allonger ... ».

¹² M. Baltus, Note d'observations – La procédure en cassation après les lois des 15 et 23 mars 1999, JDF, 1999, p. 162 et suivantes, Bruylant.

La nouvelle loi du 15 mars 1999 instaure donc le 1^{er} janvier 1999 comme date charnière d'exigibilité de la taxe pour permettre à l'assujetti de savoir si l'ancienne ou la nouvelle procédure s'applique.

Il y a donc lieu de s'interroger sur la date exacte d'exigibilité de la taxe, pour connaître le régime procédural applicable à l'espèce.

C'est ainsi que l'exigibilité de la taxe des opérations du 4^e trimestre 1998 est le 20 janvier 1999. La nouvelle procédure s'appliquera donc au recouvrement de la taxe relative à cette période.

L'article 81, alinéa 1, ancien du CTVA précisait que le délai de 5 ans commençait à partir du moment où la taxe aurait dû être payée.

Les taxes afférentes à la déclaration du 2^e trimestre 1998 doivent être payées au plus tard le 20 juillet 1998 et c'est donc à partir de cette date que commence à courir le délai de prescription en recouvrement.

L'article 81 a été modifié par la loi du 15 mars 1999 et prévoit que « l'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales commence à se prescrire dès le jour où cette action naît ».

Pour mémoire, la nouvelle procédure, tant en recouvrement qu'en restitution, s'applique aux actions qui sont nées après le 1^{er} janvier 1999. Il y a donc lieu, à chaque cas d'espèce, de vérifier quand naît l'action pour déterminer si l'ancienne ou la nouvelle procédure relative à la TVA s'applique.

Période	naissance prescription	délai	prescription acquise
Premier trimestre 1997	20 avril 1997	5 ans	20 avril 2002
Deuxième trimestre 1997	20 juillet 1997	5 ans	20 juillet 2002
Troisième trimestre 1997	20 octobre 1997	5 ans	20 octobre 2002
Quatrième trimestre 1997	20 janvier 1998	5 ans	20 janvier 2003
Premier trimestre 1998	20 avril 1998	5 ans	20 avril 2003
Deuxième trimestre 1998	20 juillet 1998	5 ans	20 juillet 2003
Troisième trimestre 1998	20 octobre 1998	5 ans	20 octobre 2003
Quatrième trimestre 1998	20 janvier 1999	3 ans	31 décembre 2002
Premier trimestre 1999	20 avril 1999	3 ans	31 décembre 2002
Deuxième trimestre 1999	20 juillet 1999	3 ans	31 décembre 2002
Troisième trimestre 1999	20 octobre 1999	3 ans	31 décembre 2002
Quatrième trimestre 1999	20 janvier 2000	3 ans	31 décembre 2003
Premier trimestre 2000	20 avril 2000	3 ans	31 décembre 2003

Exemple :

Prenons un exemple identique en matière de contributions et en matière de TVA.

Un contribuable encaisse une commission de 40.000 euros + TVA pour une soi-disant prestation le 16 décembre 1998. Il ne reprend pas cette commission dans sa déclaration de revenus de l'exercice 1999 et ne dépose pas de déclaration périodique en matière de TVA.

Une action judiciaire pénale, fait apparaître le fait qu'il a perçu irrégulièrement cette commission à la date indiquée, et il est poursuivi le 21 décembre 2002 et condamné pour escroquerie, par la Cour d'appel, le 21 janvier 2009.

Il accepte sa condamnation et n'introduit pas de recours en cassation. Le jugement est transmis, le 16 mars 2009, par le Procureur général au Directeur de l'AFER.

Impôts directs

Via son office de contrôle, l'intéressé reçoit, le 21 janvier 2010, un avis de rectification de sa déclaration de l'exercice d'imposition 1999. Le délai de douze mois prescrit à l'article 358 du CIR est respecté. Le délai de réponse à cet avis expirera le 21 février 2010 et l'imposition devra être établie avant le 15 mars 2010.

Le prescrit de l'article 358, paragraphe 1, 3° (non modifié par la nouvelle procédure) est respecté étant donné que l'action judiciaire a été intentée le 21 décembre 2002 et que l'administration peut remonter

T.V.A.

aux cinq années qui précèdent soit le 21 décembre 1997.

La prescription est acquise à l'expiration de la septième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité est intervenue¹³.

L'année de la cause d'exigibilité est intervenue en 1999, de sorte que la date de l'expiration de la septième année qui suit est le 31 décembre 2006.

La communication, le 16 mars 2009 au Directeur de l'AFER, est-elle tardive pour permettre à cette administration de transmettre à l'intéressé un relevé de régularisation et recouvrer la taxe encaissée sur la commission perçue en 1998 ?

Avant de répondre, il faut vérifier l'application du nouvel article 83 du CTVA qui précise, au paragraphe 1, alinéas deux et trois, ajoutés par la loi du 15 mars 1999 que :

« Toute instance en justice relative à l'application ou au recouvrement de la taxe, qui est introduite par l'État belge, par le redevable de cette taxe ou par toute autre personne tenue au paiement de la dette en vertu du présent code, des arrêtés pris pour son exécution ou du droit commun, suspend le cours de la prescription. La suspension débute avec l'acte introductif d'instance et se termine lorsque la décision judiciaire est coulée en force de chose jugée. »

Existe-t-il dans notre exemple une instance en justice introduite par l'État belge ou par le redevable de la taxe (ou toute autre personne tenue au paiement) ?

Non.

L'action en justice a été introduite par le préjudicié à l'escroquerie ou par le parquet de telle sorte que l'administration fiscale n'est pas partie à la cause.

Nous pensons donc que, dans notre exemple, la prescription est acquise. Le délai se terminait le 31 décembre 2006. C'est la raison pour laquelle le procureur du Roi, ou son substitut, transmet régulièrement aux autorités fiscales des informations, moyennant l'autorisation du Procureur général

L'article 93quaterdecies du CTVA prévoit également que les parquetiers, entre autres, sont tenus de communiquer au Ministre des finances, selon une procédure, toutes les informations en leur possession, lorsqu'ils en sont requis.

Un amendement¹⁴ avait été déposé afin d'insérer un paragraphe 4 à l'article 93quaterdecies du CTVA dans le but d'autoriser les officiers du ministère public, qui auraient connaissance d'indices sérieux de fraude, à en informer le Ministre des finances. Ce projet visait à obtenir la conformité avec l'article 327, paragraphe 4 du CIR 92.

Le ministre a répondu que cet amendement était inutile étant donné que le ministère public est désormais tenu, pour tous les impôts (et donc pas spécialement la TVA) de l'informer des infractions pénalement répréhensibles au regard des lois fiscales et aux arrêtés pris en leur exécution¹⁵.

En effet, en vertu de l'article 2 de la loi du 28 avril 1999¹⁶, entrée en vigueur le 5 juillet 1999, « Les officiers du ministère public près les cours et tribunaux qui sont saisis d'une information, dont l'examen fait apparaître des indices de fraude en matière d'impôts directs ou indirects, en informeront immédiatement le Ministre des Finances ».

¹³ Nouvel article 81bis, paragraphe 1, alinéa 3, CTVA

¹⁴ Amendement n°118 du Sénateur Hotyat du 02 décembre 1998, Doc. Sénat 1-996/8 98-99, p.12

¹⁵ Doc. Sénat 1-996/11 98-99, p.190

¹⁶ MB 25 juin 1999, n° 125, p.23.916

L'article 327, paragraphe 4 du CIR 92 a d'ailleurs été supprimé par l'article 3 de ladite loi.

B.2 Expiration de la prescription (81 bis CTVA)

B.2.1 Principe

Le mécanisme de perception de la TVA est sensiblement différent de celui applicable à l'impôt sur les revenus.

En effet, le fait générateur, sur des opérations taxables en matière de T.V.A., entraîne la débiton de la taxe et l'obligation de déclaration.

Il n'existe donc pas, à proprement parler, dans le chef de l'administration de la TVA, l'établissement d'un impôt. Cette administration doit veiller à la correcte application de la législation et surtout au recouvrement de la taxe appliquée ou qui aurait dû l'être, par l'assujetti.

C'est notamment la raison pour laquelle il n'existe pas, en matière de TVA, de délai de forclusion comme en impôt sur les revenus, mais bien de simple délai de prescription.

Il n'existe pas, non plus, de délai d'investigations.

Le délai de prescription est celui durant lequel l'administration peut procéder pour informer l'assujetti de ses manquements ou de son incorrecte application de la législation sur la taxe. La procédure amiable n'est pas examinée ici et, pour résumer, elle fait l'objet d'un 'relevé de régularisation' (sorte de tentative d'accord amiable). En cas d'absence d'accord, intervient la délivrance d'une contrainte, instrument juridique nécessaire au recouvrement (cf. point D.1).

Le délai de recouvrement débute avec la contrainte et peut être interrompu plusieurs fois (cf. point C.2.).

B.2.1.1 Harmonisation des délais ?

Le Ministre des finances de l'époque a justifié les modifications apportées par la loi du 15 mars 1999, en matière de TVA, afin d'harmoniser la procédure fiscale. Il n'en est rien, que du contraire, nous l'avons démontré en matière de prescription et nous le démontrerons en matière de restitution et de droit à déduction.

Deux parlementaires¹⁷ ont pourtant mis en garde le législateur quant au nouveau de délai de sept ans et Monsieur Delcroix a tout simplement proposé que les modifications intervenues aux articles 81 à 83 CTVA soient supprimées afin que l'ancienne procédure demeure d'application.¹⁸

Tout au long de la procédure parlementaire, cette volonté d'alignement des délais de prescription dans le domaine de la TVA sur ceux applicables en matière d'impôts sur les revenus, a été constante¹⁹. Cette modification devait être importante afin de permettre à la nouvelle administration fiscale des entreprises et des revenus (AFER) de procéder à des contrôles d'assujettis et contribuables sur des périodes identiques.

Un parlementaire, membre de la commission des finances du Sénat, aurait voulu porter le délai d'imposition, prévu par l'article 354, alinéa 2 en matière d'impôt direct, de 3 à 5 ans afin de l'aligner sur le délai prévu par l'article 81 du CTVA.²⁰

Le ministre a cependant défendu son projet qui visait la réduction des délais de la procédure normale. Une procédure particulière doit être différenciée suivant qu'il existe ou non une intention frauduleuse ou une infraction à la loi pénale.

C'est la raison pour laquelle le délai de trois ans, prévu par la loi en matière d'impôts directs, peut être prolongée de deux ans en cas de dol exprimé ou d'intention frauduleuse, afin d'aligner ce délai sur le même délai de prescription que celui prévu par la loi pénale.²¹ Un autre délai de 12 mois²² permet

¹⁷ Amendement n° 31 de Monsieur Delcroix - Doc. Sénat 1-996/5-97/98, p. 14-15 et n° 108 de Monsieur Hatry – Doc. Sénat 1-996/8-98-99, p. 4, Procédure d'évocation, 30-06-98.

¹⁸ Amendement n° 31 à 35 de Monsieur Delcroix visant à supprimer les articles 49 à 53 du projet 1341-97/98 adopté par la Chambre – Doc. Sénat 1-996/5-97/98, p. 14-15, Procédure d'évocation, 30-06-98.

¹⁹ Amendement n° 125 de Monsieur D'Hooghe, Doc. Sénat 1-996/9-97/98, p. 2 et n° 136 de Monsieur Jonckheer, Doc. Sénat 1-996/9-97/98, p. 3.

²⁰ Amendement n°126 de Monsieur Jonckheer, Doc. Sénat 1-996/9-98/99, p. 2 et 3 Procédure d'évocation, 08-12-98.

²¹ Article 21 du code d'instruction criminelle

également de procéder à l'imposition lorsqu'une décision judiciaire est devenue définitive, quel que soit le laps de temps qui s'est écoulé avant que le juge ne statue.

Le délai de 12 mois pour imposer permet de remonter cinq ans en arrière. Etant donné que l'année des revenus précède l'exercice d'imposition, il est matériellement possible de remonter six années civiles en arrière. Ces six années, augmentées des douze mois précités, forment un délai théorique de sept années.

C'est ainsi que le gouvernement justifie son délai de 7 ans en matière de TVA. (Cf. exemple ci-dessous point B.2.3) dans le nouvel article 81 bis, paragraphe 1, alinéa 3.)

B.2.2 Différences dans les délais de prescription

B.2.2.1 Délai ordinaire de trois ans

Le nouvel article 81bis, paragraphe 1, alinéa 1 du CTVA, indique que « *La prescription de l'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est en principe acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue* ».

Ce délai de trois ans est ainsi aligné sur le délai ordinaire, en matière d'impôts sur les revenus, permettant la rectification d'une déclaration fiscale²³.

Le délai de trois ans est calculé à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle l'événement ayant donné lieu à l'action visée par la prescription, a lieu.

B.2.2.2 Délai extraordinaire de cinq ans

L'article 81bis, paragraphe 1 nouveau, poursuit, en son alinéa 2 : « *Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, cette prescription est toutefois acquise à l'expiration de la cinquième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est intervenue, dès lors que l'infraction visée aux articles 70 à 71 a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire* ».

La nouvelle procédure instaure à nouveau une prolongation du délai de deux ans comparable à celle prévue en matière d'impôts sur les revenus²⁴.

Le nouvel article 84ter précise également que , « *lorsqu'elle se propose d'appliquer le délai de prescription (de cinq ans au lieu de 3 ans), l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, est tenue, à peine de nullité du redressement, de notifier au préalable, par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause* ».

A nouveau, cette procédure particulière est inspirée de la disposition similaire en matière d'impôts sur les revenus²⁵.

B.2.2.2.a Quand la notification doit-elle intervenir ?

Le délai d'investigation en matière de TVA n'existe pas comme tel et il est donc possible à cette administration d'investiguer éternellement²⁶.

Il faut donc interpréter le texte de l'article 84ter comme obligeant les fonctionnaires de la TVA qui désirent effectuer un contrôle après le délai ordinaire de trois ans, d'en avertir préalablement l'assujéti et de lui transmettre les indices de fraude fiscale qui existent à son encontre, durant cette période supplémentaire de deux ans.

Selon Maître X. Thiébaud, la notification qui serait simplement préalable à l'envoi d'un avis de régularisation mais postérieure au contrôle sur ces deux années supplémentaires, serait donc tardive avec la conséquence prévue par le texte de l'article 84ter nouveau : la nullité du redressement²⁷.

²² Article 358, CIR 92

²³ Article 354, alinéa 1 du CIR 92

²⁴ Article 354, alinéa 2 du CIR 92

²⁵ Article 333 du CIR 92

²⁶ La seule limite est celle relative au recouvrement de la TVA – Cf exemple 2.7

²⁷ Xavier Thiébaud, Les délais de prescription de l'action en recouvrement de la TVA après la réforme de la procédure fiscale, Pacoli, Edition n° 62 du 15 octobre 1999, IPCF

Nous partageons cet avis mais le texte législatif, ici encore, ne brille pas par sa clarté et c'est spécialement dommage.

Maître Baltus cite à cet égard un exemple qui mérite notre attention²⁸ :

Un assujetti semble avoir participé à un circuit de fausses factures en 2001. Le délai ordinaire de prescription se termine le 31 décembre 2004 et le délai extraordinaire le 31 décembre 2006.

Un contrôle a lieu en 2004 et l'inspecteur envoie à l'assujetti un relevé de régularisation par lequel il rejette la déduction de la taxe reprise sur les factures.

L'inspecteur n'est pas certain que l'assujetti a été conscient de la fraude et il n'en fait pas mention au relevé et il se borne à invoquer que l'assujetti n'est pas en mesure de prouver à quelles prestations correspondent les factures, ce qui suffit pour empêcher le droit à déduction.

Aucune solution n'intervient et le contrôleur prend connaissance, en 2005, de documents qui précisent que l'assujetti a sciemment participé à la fraude et que celle-ci a porté sur des montants supérieurs à ceux retenus lors du contrôle.

L'inspecteur pourra-t-il encore en 2005 disposer du délai extraordinaire pour terminer et compléter son contrôle ? Ou bien, en ne notifiant pas les indices de fraude avant son premier contrôle en 2004, a-t-il perdu définitivement toute possibilité d'ouvrir le délai extraordinaire ?

Maître Baltus a raison de préciser que les textes actuels ne permettent pas d'apporter une réponse satisfaisante à ces questions.

B.2.2.2.b Utilisation du délai de cinq ans ou de sept ans ?

Nous pensons que le contrôleur aura peut être difficile de disposer de ce délai de cinq ans pour terminer et compléter son contrôle mais qu'il aura très facile à se raccrocher au délai de sept ans en application, simplement, de l'article 81 bis, paragraphe 1, alinéa 3° (cf. point B.2.3)

B.2.2.2.c Que doit exactement notifier l'administration ?

Le texte est vague et donc imprécis.

- La notification doit parvenir à l'assujetti en reprenant les éléments que l'administration se propose de redresser.
- La notification doit être effectuée par écrit.
- La notification doit être préalable.
- Les indices de fraude fiscale doivent être repris et ils doivent concerner la période supplémentaire de deux ans prévue par le délai extraordinaire.
- Ces indices de fraudes fiscales doivent concerner l'assujetti.

La sanction est la nullité de la procédure.

B.2.3 Délai spécial de sept ans

Nous sommes convaincus que le délai de sept ans deviendra sous peu **le délai ordinaire** en matière de TVA tant son application est large et ne requiert même pas une intention frauduleuse.

Il sera facile à un inspecteur d'oublier les articles 81bis, paragraphe 1, alinéa 2 et 84ter (délai extraordinaire de 5 ans) pour se rabattre sur l'article 81bis, paragraphe 1, alinéa 3 (délai spécial de 7 ans).

Contrairement à la matière d'impôt direct ou les règles sont précises, il suffit, pour la TVA, que des renseignements internationaux, une action judiciaire ou encore des éléments probants 'fassent apparaître'²⁹ que des opérations imposables ont eu lieu ou que des déductions aient été opérées à tort pour que le délai spécial de sept ans soit ouvert.

²⁸ F. Baltus, La procédure contentieuse administrative et judiciaire en matière de TVA et autres impôts indirects, in La nouvelle procédure fiscale et sa pratique, p. 76, Editions du jeune barreau de Bruxelles, 1999 – F. Baltus et T. Aliferakis, Le contentieux en matière de TVA, Les rendez-vous fiscaux, 24-11-99, Ephem formation

²⁹ Selon Maître X. Thiébaud, le texte néerlandais traduit "faire apparaître" par "aantonen" qui signifie davantage "démontrer" que "aanwijzen" utilisé à l'article 358 C.I.R./1992 qui a inspiré l'article 81bis nouveau du Code de la TVA. Mais "aanwijzen" dans l'article 358 C.I.R./1992 est également traduit par "faire apparaître". Il n'est donc pas certain que cette évolution dans la version néerlandaise traduise une volonté du législateur de rendre plus strictes

Dans trois cas (renseignements internationaux – action judiciaire – éléments probants) la prescription est acquise à l'expiration de la septième année civile qui suit celle au cours de laquelle la cause d'exigibilité est effective.

Le Ministre des finances a pourtant justifié différemment la manière d'arriver à un délai de 7 ans en matière de TVA³⁰ :

Selon le ministre, l'administration, à partir du moment où elle a connaissance des faits, dispose de 12 mois pour enrôler. Elle peut pour ce faire remonter 5 années en arrière. De plus, l'année de revenu précède encore l'exercice d'imposition. Par conséquent, l'année des revenus plus les 5 ans, plus les 12 mois pour enrôler font 7 ans au total. C'est ainsi que l'on a calculé le délai de prescription en matière de TVA pour la même situation, lequel a été introduit par le présent projet et qui prévoit 7 ans.

Comme précisé ci-dessus, (cf. point B.2.1.1) Messieurs Delcroix³¹ et Hatry ont déposé au Sénat des amendements à l'article 49 du projet de loi, qui tendait à supprimer cet article. Voici leur justification :

« Les articles 49 à 53 du projet n° 966/1 s'efforcent d'aligner les délais de prescription en matière de TVA sur les délais d'imposition en matière de contributions directes. Le délai de prescription ordinaire de cinq ans applicable en matière de TVA est supprimé et remplacé par les délais de trois, cinq et sept ans.

Ce soi-disant alignement des délais de prescription est vivement et unanimement critiqué par tous les fiscalistes consultés.

Ces critiques concernent notamment :

- *le fait que le délai de prescription peut être interrompu, alors qu'un délai d'imposition en matière de contributions directes ne le peut pas; il s'en suit que si la prescription est interrompue en matière de TVA, les délais ne seront jamais parallèles;*
- *le fait que le délai de sept ans en matière de TVA équivaut de facto à un délai perpétuel, puisque le délai d'investigation en matière de TVA reste en principe illimité, contrairement à ce qui se passe en matière de contributions directes;*
- *le fait que l'on introduit en matière de TVA une disposition (avertissement préalable de l'emploi du délai de prescription prorogé) qui annonce en matière de contributions directes la prorogation du délai d'investigation et n'a rien à faire avec la prorogation des délais d'imposition.*

L'auteur fait référence aux auditions au cours desquelles les experts fiscaux ont assez fortement critiqué l'alignement des délais de prescription pour le contribuable sur ceux auxquels est soumise l'administration, car il n'y aura pas d'alignement dans les faits.

M. Hatry³² estime que cet amendement va de pair avec son amendement, libellé comme suit :

« Au paragraphe 1er de l'article 81bis proposé, supprimer le troisième alinéa. »

Une prescription de 7 ans est exorbitante. Pour s'en convaincre, il suffit de voir que la première hypothèse envisagée, à laquelle le délai de 7 ans serait applicable, n'implique même pas une quelconque intention frauduleuse. Or, pour les taxes éludées avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, la prescription n'est que de 5 années en vertu de l'alinéa 2 de l'article 81bis.

Il y a donc lieu de supprimer cette prescription exorbitante de 7 années.

Le ministre a expliqué qu'en réalité, selon lui, au niveau des impôts sur les revenus, le passage d'un délai de forclusion de 5 à 7 ans, ne vaut que pour des cas très particuliers où l'action judiciaire fait apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées ou que les déductions de la taxe ont été opérées en violation de dispositions légales et réglementaires sur base de renseignements tiré d'un contrôle effectué dans un autre État membre de l'Union européenne. C'est dans ces cas assez exceptionnels, qui demandent un alourdissement important des opérations de contrôle que l'on demande la prolongation. Par identité à ce que l'on a fait au niveau du CIR 92, le ministre demande que l'on maintienne le délai.

Monsieur Delcroix a lors déclaré que, dans ces circonstances, il retirerait son amendement n°³¹.

les conditions d'application des délais spéciaux en matière de TVA qu'en matière d'impôts sur les revenus.
Xavier Thiébaud, Les délais de prescription de l'action en recouvrement de la TVA après la réforme de la procédure fiscale, Pacioli, Edition n° 62 du 15 octobre 1999, IPCF

³⁰ Doc. Sénat, Session 1997-98, Rapport du 21 juin 1998, 1-966/11 ; Procédure d'évocation, 30-06-98.

³¹ Doc. Sénat 1-996/5-97/98, p. 14-15, Amendement n° 31 de Monsieur Delcroix et discussion dans le rapport 1-966/11 ; Procédure d'évocation, 30-06-98.

³² Doc. Sénat 1-996/5-97/98, p. 4, Amendement n° 108 de Monsieur Hatry, et discussion dans le rapport 1-966/11 ; Procédure d'évocation, 30-06-98.

Par contre, Monsieur Hatry a déclaré, après l'intervention du Ministre, maintenir son amendement n° 108 qui a été rejeté par 8 voix contre 2.

En fait, le Ministre n'a pas répondu à la vraie question de savoir, comme l'ont dénoncé tous les experts entendu en Commission des Finances du Sénat les 3, 4, 9 et 24 juin 1998, si un seul élément probant venu à la connaissance de l'Administration suffit à ouvrir le délai de prescription de 7 ans ou si l'Administration devra démontrer le dol spécial (intention frauduleuse ou dessein de nuire) ?

B.2.3.1 Renseignements de l'étranger

Le renseignement à l'étranger couvre la définition « ... un renseignement, une enquête ou un contrôle communiqués, effectués ou requis soit par un État membre de l'Union Européenne selon les règles établies en la matière par le présent Code ou par la législation de cette Union, soit par une autorité compétente de tout pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition et se rapportant à l'impôt visé par cette convention, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique ou que des déductions de la taxe y ont été opérées à tort³³ ».

Par comparaison, le texte en matière d'impôts directs a une portée plus large puisqu'il vise tous les pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition³⁴.

Ici aussi, l'harmonisation des délais est ratée.

Exemple :

Une entreprise belge de fabrication de systèmes de chauffage effectue une livraison en France le 9 décembre 1998. Elle ne reprend pas cette opération de vente dans sa comptabilité.

Une enquête effectuée chez le client français fait apparaître cette livraison intra-communautaire, non facturée en février 2005.

L'administration des douanes françaises transmet l'information à l'administration de la TVA belge qui invoque le délai spécial de sept ans.

Elle pourra redresser l'entreprise étant donné que son délai se termine le 31 décembre 2005. Par contre, en matière d'impôts sur les revenus, même dans l'hypothèse où l'accord du contribuable existe sur le redressement³⁵, le délai de prescription ultime était le 31 décembre 2003.

B.2.3.2 Action judiciaire

Le délai spécial est également ouvert durant sept ans, en application du nouvel article 81bis, paragraphe 1, alinéa 3, 2°, lorsqu'une action judiciaire fait apparaître que les opérations imposables n'ont pas été déclarées ou que des déductions de la taxe ont été opérées, en Belgique, en violation des dispositions légales et réglementaires qui leur sont applicables.

Nous verrons dans l'exemple pratique ci-dessous que l'harmonisation est également malmenée en l'espèce.

B.2.3.3 Éléments probants

Pour terminer, le nouvel article 81bis, paragraphe 1, alinéa 3, 3° permet de tenir compte d'éléments probants, venus à la connaissance de l'administration, et que ceux-ci font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique ou que des déductions de la taxe y ont été opérées en infraction aux dispositions légales et réglementaires qui régissent la matière.

L'exposé des motifs du projet de loi introduit à la Chambre³⁶ définit les éléments probants comme étant : « *les renseignements probants, supérieurs à l'indice, émanant notamment d'une autre administration fiscale du Royaume* ».

Il faut donc apparemment exclure les renseignements provenant de l'administration de la TVA elle-même, comme les factures qu'elle retrouverait dans la comptabilité de l'assujetti, après le délai ordinaire, et pour lesquelles la taxe encaissée n'aurait pas été payée.

³³ Article 81 bis, paragraphe 1^{er} alinéa 3, 1° du CTVA

³⁴ Article 358, paragraphe 1^{er}, 2° du CIR 92

³⁵ L'assujetti a un intérêt à conclure un accord amiable selon l'article 84 du code TVA afin d'éviter une décision de justice et permettre ainsi l'ouverture de la période de douze mois en application de l'article 358 du CIR

³⁶ Doc. Chambre n°1342/1 97/98, 27-12-97, p. 18

B.2.4 Le Juge peut-il soulever d'office la prescription ?

Dès lors qu'un Tribunal s'interroge dans une affaire sur la prescription de l'action en recouvrement dont il est saisi, il est tenu de soulever d'office cette question.

En l'espèce, la requérante s'oppose à la contrainte établie à son encontre par l'administration, au motif que celle-ci a pour fondement la dette TVA de la société à qui elle a cédé son activité et non la sienne, considération que l'administration elle-même avait d'ailleurs décidé d'accepter plusieurs années auparavant avant de changer d'avis suite à la faillite de la société précitée.

Sans se prononcer quant aux arguments avancés par les parties, le Tribunal renvoie néanmoins l'affaire à une audience ultérieure, la question - qu'il doit d'ailleurs soulever d'office - de la prescription de l'action de l'administration TVA devant être, selon Lui, être réglée au préalable³⁷.

C Naissance de l'action en restitution (82 CTVA)

L'article 82 du code TVA reprend de manière identique les termes du code civil, sans y déroger quant à la naissance de la prescription et précise que cette action concerne **l'action en restitution**.

C.1 Prescription de l'action en restitution (82 bis CTVA)

Tout ce qui est dit sur la prescription, en terme de délai, est applicable mutatis mutandis à la restitution (cf. B.1.3)

Il ne faut pas confondre l'exercice du droit à déduction de l'action en restitution de la taxe.

C.1.1 Droit à déduction

L'exercice du droit à déduction n'a pas été modifié alors que les délais de prescription ont été allongés.

Il en résulte, par exemple, que lorsque l'administration conteste à une personne la qualité de non-assujetti sur une opération bien précise mais mal définie administrativement, elle pourra appliquer le délai de trois, cinq ou sept ans pour régulariser la situation de cet assujetti alors que ce dernier ne pourra prétendre à la déduction et à la restitution des taxes acquittées – et qui deviennent ainsi déductibles en vertu de sa nouvelle qualité d'assujettissement – que pour une période de maximum trois années.

Quant on sait que les investissements ouvrant le droit à déduction sont régulièrement effectués les premières années, la révision des droits à déduction sur ceux-ci sera aussi limitée aux trois dernières années.

La pratique peut être cependant tout autre.

Exemple :

Une personne physique, appelons-le Gaston, commence son activité le 16 janvier 1999. Il effectue, pour le compte d'organismes financiers divers, des opérations de paiements et d'encaissements auprès des clients de ces organismes. Il pense donc bénéficier de l'exemption prévue à l'article 44, paragraphe 3, 3° du CTVA.

Au fur et à mesure de ces prestations, sans vraiment s'en rendre compte, Gaston transmet aux organismes financiers, différents renseignements sur leurs clients, surtout lorsque ceux-ci ont des dettes importantes.

L'administration de la TVA, lors d'un contrôle effectué le 4 décembre 2003 auprès de la banque BL, s'interroge sur l'absence d'application de la taxe sur les notes d'honoraires transmises par Gaston.

Une enquête est effectuée et l'administration de la TVA transmet à Gaston, le 22 décembre 2004, une lettre recommandée dans laquelle elle l'invite à s'expliquer sur son activité. Cette lettre précise qu'elle a également pour effet d'interrompre la prescription prévue au nouvel article 81bis du CTVA.

Gaston répond aux agents, le 16 janvier 2005, qu'il effectue des encaissements de sommes pour le compte de la banque BL mais qu'il doit parfois rechercher les clients car les renseignements transmis par les services de la banque peuvent être inexacts ou incomplets. Il interroge alors les

³⁷ Jugement du Tribunal de Première Instance de Bruxelles du 30 mai 2001, non publié

voisins ou les membres de la famille pour retrouver le client de la banque. A la question lui posée, Gaston répond que seulement, environ, 10% des coordonnées de la banque sont correctes.

L'administration écrit une nouvelle fois à Gaston en lui annonçant un contrôle de sa comptabilité et celui-ci se déroule le 21 juin 2005. L'administration constate qu'il existe également beaucoup d'enquêtes réalisées par Gaston pour le compte d'autres organismes financiers.

Sur base de ces informations, l'administration de la TVA estime que Gaston effectue en fait des recouvrements de créances, étant donné l'importance des enquêtes réalisées.

L'administration transmet à Gaston, le 28 novembre 2005 son numéro d'identification, car les prestations de service qu'il effectue ne sont pas exemptées. Il reçoit également des déclarations périodiques et l'administration lui indique qu'il est soumis au régime de dépôt trimestriel.

Gaston, en lisant la notice accompagnant le courrier de la TVA, pense qu'il n'a pas le choix et il décide de remplir la déclaration de TVA du 4^e trimestre 2005 qu'il dépose le 10 janvier 2006.

En date du 01 février 2006, Gaston reçoit à nouveau un recommandé de l'administration. Il croit d'abord qu'il a dû mal remplir sa déclaration et qu'il la reçoit en retour. Il n'en est rien. L'administration a effectué le calcul de la régularisation de ses honoraires perçus depuis 1999 et elle lui transmet le 'relevé'. Celui-ci reprend une somme faramineuse de 1.051.470 francs à payer immédiatement.

Gaston n'en dort pas la nuit d'autant plus que, quelques jours plus tard, il reçoit une contrainte reprenant les amendes et intérêts déterminés comme suit :

Année	Honoraires perçus (Bef)	TVA due 21% ³⁸ (Bef)
1999	420.00	88.200
2000	1.150.000	241.500
2001	1.020.000	214.200
2002	1.075.000	225.750
2003	990.000	207.900
2004	772.000	162.120
Total	5.007.000	1.051.470
Amendes	200% des droits	2.102.940
Intérêts	Provisionnel	125.000
	Total à payer	3.279.410

Immédiatement, Gaston décide de consulter un professionnel de la fiscalité. Il aurait pu le faire plus tôt mais il n'imaginait jamais qu'une telle somme lui serait réclamée.

Le professionnel vérifie la procédure et conseille à Gaston de consulter un avocat afin d'introduire immédiatement une requête au Tribunal de première instance contestant le bien-fondé des prétentions de l'administration et valant opposition à l'exécution de la contrainte délivrée.

Le professionnel invite également Gaston, eu égard au fait qu'il a introduit une déclaration périodique pour le 4^e trimestre 2005, à écrire immédiatement à l'administration afin de préciser que la déclaration qu'il a rentrée le 10 janvier 2006, l'est à titre conservatoire et ne préjuge en rien son acceptation de la position administrative.

Enfin, le professionnel explique à Gaston qu'un des droits fondamentaux d'un assujetti à la TVA est d'exercer son droit à déduction. Il lui demande donc, dans l'hypothèse où l'administration aurait en finalité raison sur l'assujettissement de Gaston, de lui transmettre sans retard toutes les factures et

³⁸ Il est supposé que le taux normal de TVA ne variera pas durant les années de l'exemple.

pièces justificatives des frais et dépenses effectués par lui dans le cadre de son activité professionnelle.

Gaston revoit le professionnel dans la semaine du 19 février 2006 et lui communique les copies de ses déclarations fiscales ainsi que les annexes justifiant le montant des dépenses inscrites au code 606 de sa déclaration fiscale I.P.P.

C'est alors que le professionnel s'aperçoit que toutes les dépenses professionnelles effectuées par Gaston pour les années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ne permettent plus le droit direct à déduction, étant donné que le délai de deux ans est écoulé.

En effet, la prochaine déclaration périodique à déposer concerne les opérations du premier trimestre 2006 et l'exercice du droit à déduction est limité à deux ans après la naissance du droit³⁹ et à cinq ans moyennant une autorisation administrative⁴⁰.

La naissance du droit à déduction⁴¹ correspond à la date où la taxe est exigible en vertu des articles 17 et 22 du CTVA⁴². Cette date correspond généralement à celle reprise sur la facture visée à l'article 5 de l'arrêté royal n°1.

Il est fort probable que, dans l'intervalle de l'issue du contentieux, l'inspecteur principal n'accorde pas à Gaston la possibilité d'exercer son droit à déduction durant les cinq dernières années, soit sur les années 2002, 2003 et 2004.

En toute hypothèse, les droits à déduction sur les acquisitions relatives aux années 1999, 2000 et 2001 sont définitivement perdus.

Tout au plus, une révision sur les biens autres que les investissements pourra être opérée, selon les modalités à fixer la Ministre des finances ou son délégué⁴³, ainsi que sur les biens d'investissements corporels acquis lors des trois années 2002, 2003 et 2004⁴⁴.

Les parlementaires auraient pu mettre à profit la récente réforme fiscale afin d'harmoniser tous les délais, y compris ceux de l'exercice du droit automatique à déduction. Ce droit est fondamental et il est bafoué.

C'est d'autant plus regrettable que l'exposé des motifs du projet de loi⁴⁵ à la Chambre reprend : « *La prudence, l'expérience, la logique aussi, recommandent sans contredit de ramener désormais l'exercice de ce droit aux trois ans qui, outre l'action en restitution, limitent surtout l'action en recouvrement de la taxe, ainsi que le contrôle dont cette action procède. Le résultat peut être obtenu moyennant modification en ce sens de l'article 4 de l'arrêté royal* »

Cette bonne intention est restée lettre morte à ce jour.

Cette inégalité dans le délai est regrettable et on pourrait s'interroger dans quelle mesure il respecte le principe constitutionnel d'égalité ainsi que celui de proportionnalité.

C.1.2 Action en restitution

L'action en restitution de la taxe, par exemple lorsque l'exercice du droit à restitution sur une note de crédit client n'a pas été exercé correctement, est désormais prescrit après une période de trois années⁴⁶ au lieu des cinq ans anciennement prévus.

L'action en restitution de la taxe commence à se prescrire dès le jour où cette action naît.

³⁹ Article 4, paragraphe 1, alinéa 2 de l'arrêté royal n°3

⁴⁰ Article 4, paragraphe 2, alinéas 1 et 2 de l'arrêté royal n°3

⁴¹ Article 49 CTVA qui renvoie à l'arrêté royal n°3.

⁴² Article 2, alinéa 1, 1° de l'arrêté royal n°3

⁴³ Article 5 de l'arrêté royal n°3

⁴⁴ Article 5 de l'arrêté royal n°8

⁴⁵ Doc. Chambre, Exposé des motifs des projets de lois 49-1341-1, 1342-1 97/98, 27-12-97, p. 22

⁴⁶ Nouvel article 82bis du CTVA

Il y a donc lieu de vérifier scrupuleusement les reports automatiques de restitution de petites sommes effectués par certains assujettis trimestriels qui finissent par cumuler plusieurs années sans jamais demander la restitution, de crainte d'être repris à la liste 678 et de subir un contrôle. Après trois ans, l'action en restitution ne pourra plus être exercée et le droit à restitution des taxes dûment déduites sera définitivement perdu.

Cette réduction du délai pourrait être également déclarée aussi discriminatoire que dans le cas précédent, relatif au droit à déduction.

La déclaration à la T.V.A. tient lieu de demande de restitution et peut être considérée comme valant mise en demeure en sorte que les intérêts sur la restitution sont dus depuis le dépôt de la déclaration⁴⁷.

C.1.3 Assujetti mixte

Un règle spéciale existe pour les assujettis mixtes qui appliquent la règle du prorata général étant donné que la déduction provisoire effectuée durant l'année est régularisée au plus tard le 20 avril de l'année suivante, en application du nouveau prorata définitif/

L'administration admet que, pour ces assujettis, le délai de l'action en restitution ne débute que le-dit 20 avril⁴⁸.

C.2 Interruption de la prescription (83 CTVA)

La prescription peut être interrompue de trois manières différentes :

1. Par une renonciation au temps couru à la prescription prévue par l'article 83, paragraphe 2 du CTVA;
2. Par la signification d'une contrainte par exploit d'un huissier de justice, avec commandement à payer, ou par la notification d'une contrainte, par pli recommandé à la poste, tels que prévus par l'article 85, paragraphe 2 du CTVA;
3. Par la reconnaissance de dettes de l'assujetti de manière expresse ou de manière tacite (expresse par le paiement total ou partiel en faveur de la TVA ou tacite par la demande de termes et délais), tel que prévu par l'article 83, paragraphe 1 du CTVA, basé sur les articles 2244⁴⁹ et suivants du Code civil.

L'interruption de la prescription a pour effet immédiat de faire courir un nouveau délai à partir du moment où la prescription est interrompue.

Cas vécu :

Le 4 novembre 1997, Mme C.V. demande l'annulation partielle d'une contrainte lui ayant été décernée le 9 mars 1992 par l'administration pour sa dette TVA. Le litige porte sur les sommes dues pour le troisième trimestre 1991. La demanderesse soutient que l'action en recouvrement était prescrite à la date de notification de la contrainte le 16 octobre 1997. Le tribunal déclare l'action de la demanderesse fondée, le dernier acte interruptif étant la signification de la contrainte le 26 mars 1992. En effet le paiement du 14 février 1993 n'est pas un acte interruptif, l'avis de paiement du 23 avril 1992 ne comprenant pas le solde des TVA dues pour le troisième trimestre 1991. Ainsi l'action en recouvrement est prescrite⁵⁰.

C.2.1 Introduction d'un cas de suspension de la prescription

La loi du 15 mars 1999 a introduit un deuxième et troisième alinéas à l'article 83 du CTVA de sorte qu'il existe désormais une hypothèse où la prescription est suspendue (et pas interrompue).

L'article 83, paragraphe 1er, alinéa 2 du CTVA indique :

« Toute instance en justice relative à l'application ou au recouvrement de la taxe, qui est introduite par l'État belge, par le redevable de cette taxe ou par toute autre personne tenue au paiement de

⁴⁷ Civ. Bruxelles 2 décembre 1994, J.D.F. 1996, 86.

⁴⁸ Décision E.T. 17.830 du 1^{er} avril 1974, Revue TVA, n°17, 338-339, n°486

⁴⁹ Article 2242 CC : La prescription peut être interrompue ou naturellement ou civilement. Article 2244 CC : Une citation en justice, un commandement ou une saisie, signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire, forment l'interruption civile. Article 2248 CC : La prescription est interrompue par la reconnaissance que le débiteur ou le possesseur fait du droit de celui contre lequel il prescrivait. Article 2261 CC : 'La prescription' est acquise lorsque le dernier jour du terme est accompli.

⁵⁰ Jugement du Tribunal de Première Instance de Bruxelles du 23 octobre 2001, non publié

la dette en vertu du présent code, des arrêtés pris pour son exécution ou du droit commun, suspend le cours de la prescription. »

L'article 83, paragraphe 1^{er}, alinéa 2 du CTVA précise :

*« La **suspension** débute avec l'acte introductif d'instance et se termine lorsque la décision judiciaire est coulée en force de chose jugée. »*

Cette suspension peut être dangereuse pour l'assujetti et il y a lieu de s'en méfier. Il nous paraît donc judicieux de veiller, dans la mesure du possible, à introduire l'action judiciaire après l'extinction du délai ordinaire de prescription de 3 ans ou extraordinaire de 5 ans. Dans ces cas, la suspension ne peut plus intervenir.

De même, la suspension se termine lorsque la décision est coulée en force de chose jugée.

Il existe généralement deux manières d'obtenir cet effet.

- ❖ Tout d'abord, une des parties accepte la décision judiciaire et n'introduit plus de moyen de recours. Il est impératif pour ce faire avec certitude, que la signification du jugement soit intervenue pour permettre au délai de recours de débiter. Dès ces délais terminés, la décision est devenue définitive et la suspension est interrompue.
- ❖ Ensuite, la décision est définitive lorsque tous les moyens de recours sont épuisés. Dans ce cas également, la signification est très importante pour permettre l'extinction du délai de suspension.

Une interruption requiert donc une citation, un commandement de payer, une saisie ou une reconnaissance de dette par le redevable, dans le délai précité.

C'est ainsi que des fonctionnaires belges avaient adressé à leurs collègues néerlandais une demande d'assistance en matière de recouvrement⁵¹ et le receveur néerlandais avait accordé un délai de paiement. Selon le droit néerlandais, l'octroi de ce délai a un effet suspensif de la prescription mais il n'a pas cette conséquence en droit belge. La mesure néerlandaise ne peut donc pas avoir effet suspensif en droit belge⁵².

Le Code de la TVA prévoit explicitement qu'en matière d'interruption de la prescription, ce sont les règles de droit commun qui s'appliquent⁵³ et qu'en cas d'interruption, une nouvelle prescription est acquise cinq ans "après le dernier acte interruptif de la précédente prescription, s'il n'y a instance en justice"

Exemples :

Par suite de la faillite d'un assujetti, le receveur de la TVA fait déclaration de sa créance le 19 novembre 1984 et celle-ci est admise au passif de la faillite le 7 mars 1985. La faillite est clôturée le 29 mai 1986. Le receveur de la TVA fait signifier deux nouvelles contraintes les 2 octobre 1990 et 6 février 1991. Selon l'assujetti, la créance était alors déjà prescrite : le dernier acte interruptif remonte – d'après lui – au 7 mars 1985 (date de l'admission de la créance au passif), de sorte qu'il s'est ouvert à cette date un nouveau délai de prescription quinquennal qui a pris fin le 7 mars 1990. Par conséquent, la signification des contraintes les 2 octobre 1990 et 6 février 1991 s'est effectuée après que la prescription fut déjà acquise.

La Cour de cassation a confirmé que la déclaration par le créancier de sa créance envers la faillite et l'admission subséquente au passif constituent une interruption, tant à l'égard de la masse, qu'à l'égard du failli lui-même. Normalement, un nouveau délai de prescription commence alors à courir.

Toutefois, suivant l'article 2251 du code civil, la prescription ne court pas contre les personnes qui sont dans quelque exception établie par la loi. Cette disposition empêche que la prescription soit acquise, alors qu'un régime légal empêche le créancier d'obtenir le paiement de sa créance. Il en va ainsi dans le cas d'une faillite : en effet, tant que la faillite n'a pas été clôturée, le créancier (chirographaire ou bénéficiant d'un privilège général) ne peut obtenir le paiement de sa créance⁵⁴.

Il résulte de la combinaison de l'article 2251 CC et de l'article 452 de la loi sur les faillites que la prescription ne court pas contre un tel créancier qui a fait la déclaration de sa créance. Et ce, tant que la faillite n'a pas été clôturée. Jusqu'à cette date, la prescription est en effet suspendue. Etant donné qu'en l'espèce, la faillite n'a été clôturée que le 29 mai 1986, l'action du receveur de la TVA n'était pas encore prescrite au moment de la signification des nouvelles contraintes⁵⁵.

⁵¹ art. 15 de la directive du 15 mars 1976, intégré dans l'article 20 de la loi du 20 juillet 1979

⁵² TPI. Bruxelles, 06 novembre 1991, F.J.F., n° 92/19, F384, p10

⁵³ Articles 2244 et suivants du code civil

⁵⁴ Article 452 de l'ancienne loi sur les faillites

⁵⁵ Cass., 13 novembre 1997, Revue TVA, 1998, n° 136, p645

C.2.2 Computation du délai de prescription

Lors de la discussion générale au Sénat, le Ministre, après avoir exposé, pour obtenir le rejet de l'amendement 126 (cf. C.2), que « *la nécessité d'harmoniser le mode computation des délais au-delà de la simple durée des délais d'imposition et de prescription* »⁵⁶, a cependant reconnu que « *la computation des délais de prescription en matière de TVA ne peut pas coller tout à fait avec les délais des contributions directes* »⁵⁷.

Les deux matières fiscales partent de logiques différentes.

En matière de TVA, le calcul du délai de prescription est réalisé sur une période de 5 ans mais de jour à jour. Le délai commence le jour où la déclaration périodique doit être déposée et s'étend alors sur cinq ans.

TVA – ancienne procédure

Exemple :

Une déclaration mensuelle du mois de janvier 1997 doit être déposée pour le 20 février 1997. Le délai de 5 ans commence le lendemain, le 21 février 97 et se termine, sauf interruption de la

Impôts sur le revenu – ancienne procédure

prescription, 5 ans plus tard, soit le 20 février 2002.

Par contre, en impôts sur le revenu, le délai d'imposition est, en principe, de 3 ans à compter du premier jour de l'exercice d'imposition.

Le délai d'imposition afférent aux revenus des personnes physiques de l'année 1997, exercice

TVA – nouvelle procédure

d'imposition 1998, débute le 1er janvier 1998 et se termine le 31 décembre 2000.

Une déclaration mensuelle du mois de janvier 2002 doit être déposée pour le 20 février 2002. Le délai de 3 ans commence le 01 janvier 2003 et se termine, sauf interruption de la prescription, 3 ans

Impôts sur le revenu – ancienne procédure

plus tard, soit le 01 janvier 2006.

Le délai d'imposition afférent aux revenus des personnes physiques de l'année 2002, exercice d'imposition 2003, débute le 1er janvier 2003 et se termine le 31 décembre 2005.

L'écart n'est plus que d'un jour férié

C.3 La prescription de l'action en recouvrement de l'administration

L'action en recouvrement de la TVA "se prescrit par cinq ans à compter du jour où elle est née" (ancien art. 81 du Code de la TVA). Le Tribunal de première instance de Bruxelles confirme l'interprétation donnée par l'Administration à cette règle, à savoir que le délai de prescription court en principe à partir de la date limite du dépôt de la déclaration portant sur la TVA exigible.

⁵⁶ Discussion en commission des finances, Doc. Sénat 1-996/11 98-99, p. 158.

⁵⁷ Exposé du Ministre des finances, Doc. Sénat 1-996/11 98-99, p. 106 – Il ne faut pas oublier que c'est à ce stade précis de la discussion au Sénat que Monsieur Viseur a remplacé Monsieur Maystadt en qualité de Ministre des finances et que certaines discussions ont été reprises au début, notamment celle relative à la procédure préalable administrative en impôts directs – le premier degré - et quant au délai de 18 mois.

Notons que selon la Cour de justice⁵⁸, cette position est conforme à la sixième directive en matière de TVA et que le point de départ du délai de prescription n'a pas été modifié dans le cadre de la nouvelle procédure fiscale. Ceci ne vaut cependant pas pour le moment auquel le délai de la prescription expire. Lorsqu'un assujetti a une dette de TVA, l'Administration peut retenir le solde créditeur qui existerait sur le compte courant de cet assujetti. Si la dette de TVA ne constitue pas une créance « certaine, liquide et exigible », en tout ou en partie, - ce qui est notamment le cas « lorsqu'elle est contestée » - la retenue vaut « saisie-arrêt conservatoire jusqu'à ce que le litige soit définitivement terminé »⁵⁹. Dans pareil cas, la condition selon laquelle il doit s'agir d'un cas « qui requiert célérité », tel que l'article 1413 du code judiciaire l'exige pour toute saisie conservatoire, est « censée remplie »⁶⁰.

Le Tribunal de première instance de Liège déduit des éléments qui précèdent que la retenue de l'excédent de TVA n'est pas une mesure d'exécution, mais uniquement « une mesure provisoire et conservatoire » permettant « en cas d'urgence à l'Administration de bloquer les sommes qu'elle estime lui être dues ». Il n'est donc pas question ici d'une « saisie » au sens de l'article 2244 du code civil. Par conséquent, la retenue n'interrompt pas la prescription⁶¹.

C.4 Renonciation au temps couru de la prescription

Il est très fréquent que l'administration sollicite de l'assujetti une renonciation au temps couru de la prescription. Il ne faut évidemment jamais signer ce genre de document qui vous est défavorable et qui sert à masquer les lenteurs administratives.

Le 4 décembre 1985, le conseiller fiscal d'un assujetti signe une renonciation à prescription concernant une dette de TVA. L'assujetti invoque néanmoins la prescription devant le tribunal. L'Administration de la TVA se prévaut évidemment de cette renonciation et de la procuration écrite, datée, elle, du 9 décembre 1985.

Le juge⁶² considère la procuration du 9 décembre comme la confirmation écrite du fait que le conseiller fiscal était bien, à la date du 4 décembre, le mandataire de l'assujetti ; en effet, ce document ne permet pas de conclure que le mandataire ne disposait pas encore d'une procuration le 4 décembre.

Le mandataire n'a pas non plus excédé les limites de sa procuration. En effet, le mandat lui avait été donné "pour régler des questions fiscales". Il s'agit d'une procuration spéciale et même expresse, si bien que le conseiller fiscal peut non seulement négocier avec le fisc (c'est-à-dire poser des actes d'administration), mais également conclure un accord avec celui-ci (c'est-à-dire poser un acte de disposition), à condition toutefois qu'il n'y ait aucun doute quant à la volonté du mandant de confier des pouvoirs aussi étendus au conseiller fiscal.

⁵⁸ CJCE, 19 novembre 1998 ; Affaire SFI, C-85/97 ; Fiscologue, n° 685, p.5 ; RGF, 2000, n°1, p.26

⁵⁹ Article. 8, 3° de l'arrêté royal n° 4 en matière de TVA – Application de la jurisprudence Molenheide la CJCE

⁶⁰ TPI. Bruxelles, 06 avril 2000, non encore publié

⁶¹ TPI. Liège, 21 février 2001, Fiscologue n°819, p.11

⁶² Tribunal Termonde, 22 novembre 1993, T.G.R., 1994, n° 28/94, p.57, Fiscologue 490, p.13

D Contrainte et notification

La procédure des contestations en matière de TVA peut se dérouler de différentes manières.

Tant l'assujetti que l'État peuvent procéder mais il est plus fréquent que l'État, lui-même, entame la procédure s'il n'y a pas eu paiement des montants repris dans la déclaration périodique ou réclamé suite à une vérification.

L'action procédurale de l'État est matérialisée au moyen d'une contrainte.

Nous tenterons d'examiner successivement différents points qui peuvent être résumés comme suit :

- ❑ L'État peut-il réclamer la TVA due ainsi que les accroissements, en tant que partie civile dans un procès pénal, nous y reviendrons plus tard (cf. point E.1.6) ?
- ❑ Lorsque les montants réclamés sont payés, le redevable peut-il assigner en restitution ? Cette procédure est-elle également appliquée lorsqu'une demande de restitution est rejetée par l'administration (cf. point E.3) ?
- ❑ L'appel est-il possible contre tous les jugements de première instance. La possibilité pour le redevable d'interjeter appel peut-elle dépendre de la demande de paiement par le receveur des montants contestés non encore payés. Le receveur n'est pas obligé ou non de demander le cautionnement (cf. point F) ?
- ❑ Si le cautionnement est refusé, l'appel est-il recevable (cf. point F) ?

Il existe des procédures encore plus spéciales pour réclamer la TVA à d'autres personnes que l'assujetti même (actions indirectes sur les successeurs de droits de l'assujetti, actions en responsabilité contre les liquidateurs d'une société ...). Nous laisserons également de côté ces procédures en raison de leur extrême particularité.

D.1 La contrainte (85 CTVA)

L'expédition d'une contrainte n'entraîne pas, automatiquement, un transfert judiciaire de l'action. L'initiative d'aller en justice appartient au redevable par une opposition à la contrainte. Sans cette opposition, la contrainte devient exécutoire.

D.1.1 Effet de la contrainte

La contrainte a un double effet :

- elle est la constatation de la dette d'une somme
- elle est en même temps le premier acte de recouvrement.

La contrainte ne forme pas « un titre de dette fiscale⁶³ » ou « un titre constitutif de dette fiscale⁶⁴ » mais simplement un titre exécutoire sous forme d'un acte extra judiciaire employé par l'administration comme titre exécutoire pour le recouvrement des sommes dues au Trésor⁶⁵. La contrainte est un acte administratif exécutoire⁶⁶ et c'est la sa différence avec l'établissement du rôle en matière d'impôt sur le revenu.

La contrainte ne fait que constater les montants dus par loi. Le fonctionnaire qui établit la contrainte ne détermine donc pas le montant et la cause de la dette mais ne fait que constater ces éléments et qui est redevable⁶⁷.

La contrainte est établie sur base de documents tels que :

- Accord du contribuable sur un relevé de régularisation
- Compte spécial
- Procès verbal de constat

⁶³ Vandenberg H. et Gazagnes D., Taxation et défense de ses droits en matière TVA, 1989, p.105

⁶⁴ Delporte, F., Le recouvrement par voie de contrainte, AEB du GPF, n° 55 du 02 juin 1995

⁶⁵ Définition donnée par la circulaire n°18 du 12 novembre 1980.

⁶⁶ Doc. Parl. 1968-1969, n°455, p. 216, Pandectes belges, v° Contrainte, t. 25, n°1 et 2 ; Rép. Notarial, t. XV, p. 521, n° 939

⁶⁷ RPDB, t. 14, Taxes assimilées aux timbres

- o Taxation d'office
- o Document émanant d'une autre administration, belge ou étrangère

D.1.2 Signification de la contrainte

Il est généralement admis qu'au lieu de signifier une contrainte au redevable, l'État peut assigner en paiement de la taxe devant le tribunal, mais dans la pratique cette procédure n'est jamais appliquée.

Une instance introduite par le redevable contre une créance de l'administration qui n'a pas été signifiée au moyen d'une contrainte et qui a été communiquée par simple lettre, n'est pas recevable. L'intérêt fait en effet défaut parce qu'il n'existe pas de créance formelle.⁶⁸

Seuls les tribunaux ordinaires sont compétents pour les contestations relatives à l'application de la législation TVA. Contrairement à d'autres États comme la France, le Conseil d'État est incompétent.⁶⁹

La contrainte doit être signifiée au redevable. La contrainte est le premier acte de poursuite ou de recouvrement ; c'est le premier acte de l'administration pour obtenir paiement. La contrainte représente, en plus, la concrétisation d'une dette dont le redevable est informé par la signification de la contrainte. Dans cette optique, la signification interrompt également la prescription.

Dans le cadre d'un litige de TVA l'opposant à un redevable néerlandais, le receveur belge décerne une contrainte visée et déclarée exécutoire par le directeur régional de l'Administration de la TVA. Le receveur belge demande à son homologue néerlandais de lui prêter assistance sur base de la convention Benelux du 5 septembre 1952 en matière de recouvrement d'impôts ; celui-ci établit à son tour une contrainte – laquelle ne mentionne même pas la contrainte belge – et la fait signifier à l'assujetti par un huissier de justice néerlandais. Pour être valable, la signification doit cependant avoir pour objet la contrainte belge (en l'espèce, par l'intermédiaire d'un huissier de justice néerlandais). Tel n'ayant pas été le cas, la signification est invalide et ne fournit à l'État belge aucun titre exécutoire pour le recouvrement de la taxe⁷⁰.

Dans un autre dossier, le receveur de Breda de la TVA signifie à un résident belge une contrainte en vue du paiement d'une dette de TVA néerlandaise. Le Belge conteste ce procédé et invoque le droit constitutionnel selon lequel nul ne peut être distrait, contre son gré, du juge que la loi lui assigne (cf. art. 8 de la Constitution). En vain. D'abord, parce que la signification n'empêchait nullement le redevable de faire opposition aux dix contraintes qui lui avaient été décernées par le receveur néerlandais. Ensuite, parce que, en vertu de la susdite convention Benelux en matière de recouvrement, le receveur belge a l'obligation, chaque fois qu'un collègue étranger le lui demande, de procéder au recouvrement ou de prendre les mesures conservatoires en vue du recouvrement de la TVA ou des impôts considérés comme comparables, conformément au droit belge. Cette règle n'est nullement contraire à l'article 8 précité de la Constitution, étant donné que le redevable ne perd pas le droit de s'adresser au juge néerlandais⁷¹.

Lorsque l'administration soutient qu'elle a interrompu la prescription d'une dette de TVA par la notification d'une contrainte, sous forme de lettre recommandée et que le redevable affirme n'avoir jamais reçu cette lettre recommandée, l'Administration doit-elle apporter la preuve que les services postaux ont dûment exécuté leur tâche et présenté la lettre en question ?

Selon la Cour d'appel d'Anvers, on ne peut ignorer le texte de l'article 85 du Code de la TVA. Celui-ci dispose expressément que « **la remise de la pièce à la poste** vaut notification à compter du lendemain ». Il s'ensuit, explique la Cour, que l'Administration doit simplement prouver qu'elle a remis le pli recommandé à la poste. Si cette preuve a été apportée, ce qui n'est pas contesté en l'espèce, il faut appliquer la présomption légale de notification à compter du lendemain⁷².

En faisant signifier la contrainte avant l'expiration du délai de paiement, le fisc n'a pas violé les principes de bonne administration. Ce procédé n'entraîne pas la nullité de la contrainte⁷³.

⁶⁸ Tribunal Bruxelles, 29 mai 1963, RGEN., 1964,37. Voir également l'étude de SCALTEUR dans RGEN, 1958. Le Tribunal de première instance d'Antwerpen a rendu un jugement opposé le 21 juin 1955, RGEN, 1958, 137. Mais ce jugement reste isolé.

⁶⁹ Conseil d'Etat, 10 janvier 1975, Pas., 1977, IV, 63.

⁷⁰ Bruxelles, 20 septembre 1990, F.J.F., n° 92/105, Fiscologue 398, p10

⁷¹ TPI Anvers, 17 février 1992, F.J.F., n° 92/106, Fiscologue 398, 10

⁷² Anvers, 15 décembre 1997, Fiscologue 646, p14

⁷³ Gand 22 novembre 2000, Cour. fisc. 2001 (reflet JACOBS, F.), 228, note JACOBS, F. ; F.J.F. 2001, 410.

D.1.3 La motivation de la contrainte

La contrainte n'est soumise à aucune forme prescrite par la loi. Elle est valable dès qu'elle permet au redevable de connaître l'objet et le fondement de la demande de l'État Belge afin d'en vérifier le bien-fondé.

Des erreurs dans les montants réclamés ne rendent pas nulle la contrainte.⁷⁴

La contrainte n'est pas non plus nulle quant à la forme lorsqu'elle fait état d'un impôt qui en fait n'est pas réclamé, dès lors que le redevable peut se rendre compte de l'objet et du fondement réels de la créance.⁷⁵

La contrainte doit bien sûr être explicite à cet égard. Il est inacceptable que le redevable doive faire des recherches (ailleurs) pour connaître l'objet et la motivation de la créance de l'État.⁷⁶

La contrainte doit par conséquent être motivée et seule cette motivation peut être prise en considération pour apprécier sa validité. Si la motivation est erronée ou incomplète, elle entraîne la nullité de la contrainte (avec cette conséquence que la prescription n'est pas interrompue et que la demande de l'État est peut-être devenue prescrite entre-temps).

La validité d'une contrainte n'est pas mise en péril par le simple fait que le procès-verbal qui y est joint ne contient pas tous les éléments de fait qui établissent la déduction de l'impôt, mais renvoie à cet égard à un procès-verbal antérieure faisant ressortir ces éléments, et qui n'a pas été signifié en même temps.

Aucune disposition légale ne prévoit, non plus, la nullité du procès-verbal au simple motif que, lors de la signification, aucune copie des pièces auxquelles il fait référence ne lui a été jointe⁷⁷.

Dès que l'administration décerne une contrainte, elle doit avoir estimé disposer de suffisamment de données légitimes et probantes pour établir la cotisation contestée. Tel n'est pas le cas lorsque la taxation est basée sur des données obtenues irrégulièrement⁷⁸.

Les motivations et les faits qui ne sont pas formellement repris dans la contrainte ou dans le procès-verbal attaché, ne peuvent plus être ajoutés par la suite au cours de la procédure relative à l'opposition à contrainte.

Ce serait permettre une adaptation du contenu de l'action de l'Administration après que la contrainte ait été décernée, ce qui ne doit pas être autorisé. En effet, l'action en recouvrement deviendrait pratiquement imprescriptible. En outre, c'est contraire à l'obligation de motivation formelle de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs (loi Cerexhe)⁷⁹.

Le Tribunal qui constate le défaut de motivation du recours de la requérante doit la débouter de son action. Néanmoins, au regard des faits de la cause mais également de la position du Conseil d'Etat en la matière, Le Tribunal peut annuler, en accord avec l'administration, une partie des amendes exigées dans le chef de la requérante⁸⁰.

D.1.4 Motivation sur base d'un procès verbal

La contrainte en matière de T.V.A. fait titre pour l'établissement de la dette fiscale en tant que premier acte de recouvrement.

Lorsque une contrainte renvoie pour sa motivation à un procès-verbal qui est signifié en même temps qu'elle, le procès-verbal forme l'unique base légale de la demande de l'État.

Le procès-verbal et la contrainte forment alors un tout indissociable et la nullité du procès-verbal (en l'espèce pour absence de signature de l'agent verbalisant sur la copie) entraîne la nullité de la contrainte.

Comme la contrainte est nulle les sommes y reprises ne sont pas dues. L'assujetti peut réclamer la restitution des sommes payées sur base de l'article 1235 du code civil⁸¹.

La contrainte qui fait apparaître la dette d'impôt doit être motivée sur la base d'une copie déclarée conforme d'un procès-verbal qui doit être joint à cette contrainte. Ce procès-verbal fait foi jusqu'à preuve contraire, constitue un élément inséparable de la contrainte et constitue la base légale de la créance de

⁷⁴ Tribunal Antwerpen, 26 septembre 1952, RGEN, 1954, 117 avec renvoi à tout un ensemble de décisions antérieures; R.P.D.B., 'Taxes...', n° 1790.

⁷⁵ Tribunal Antwerpen, 20 juin 1957, RGEN, 1958, 75 ; Tongeren, 9 décembre 1955, RGEN, 1956, 35 1.

⁷⁶ Tribunal Bruxelles, 27 novembre 1946, JPFD, 1947, 107, confirmé par Bruxelles, 6 juillet 1948, JPFD, 1948, 336.

⁷⁷ Cass., 17 septembre 1998, (arrêt a quo ; Anvers, 30 janvier 1995), Fiscologue, 681, p12

⁷⁸ Anvers 22 mai 2000, Fiscologue 2000, liv. 757, 1.

⁷⁹ Civ. Anvers 8 juin 1999, T.F.R. 1999, 970, note VANDEBERGH, H.

⁸⁰ TPI Bruxelles, 18 janvier 2002

⁸¹ Civ. Bruges 28 février 1990, Courrier fiscal 1990, 399, note GAZAGNES, D.

l'Administration. Dans le cas d'espèce, le procès-verbal s'appuyait sur des données puisées d'une part dans une déclaration de succession et, d'autre part, dans un dossier fiscal ouvert par l'I.S.I. En relation avec ledit dossier, le procès-verbal se réfère à un avis de rectification du 10 novembre 1987 en matière d'impôts sur le revenu. Etant donné que la contrainte constitue le titre de la dette d'impôt, seule la motivation retenue dans ladite contrainte, en l'occurrence le procès-verbal y annexé, peut être prise en considération pour juger de la validité de celle-ci.

En principe, une contrainte est valable pour autant que le contribuable soit en mesure de prendre connaissance de la demande de l'État belge et de son objet de même que de son bien-fondé. Dans le cas d'espèce, le contribuable démontre le manque de pertinence du moyen de preuve de l'Administration sur lequel elle appuie à titre principal ses impositions en matière d'impôts directs, dès lors qu'ultérieurement celles-ci ont été annulées par le directeur. Le fait qu'ultérieurement une nouvelle imposition ait été établie n'est pas de nature à modifier cette situation. En effet, le procès-verbal dressé initialement ne peut être complété par d'autres moyens de preuve, étant donné que l'appelant peut difficilement se défendre sur la base d'éléments qui ont été ultérieurement portés à son connaissance et cela après que la contrainte lui ait été signifiée. Le fait de dresser un pareil procès-verbal complémentaire autant d'années après les faits, violerait en outre de manière indubitable et flagrante les droits de la défense. La Cour estime également que la contrainte a été établie sur des données particulièrement précaires sur la base desquelles l'intimé s'est constitué un titre en vue d'échapper à une prescription imminente. L'opposition à contrainte de l'appelante doit être acceptée pour défaut de base juridique⁸².

La force probante liée à un procès-verbal ne concerne que les constatations personnellement effectuées par le ou les verbalisateurs et non les constatations effectuées par des tiers ou les déductions que tire, des unes ou des autres, le verbalisateur. C'est au tribunal qu'appartient de vérifier la force probante des constatations effectuées par des tiers, ainsi que l'exactitude des déductions opérées par l'agent taxateur.

Par ailleurs, le fait pour l'administration d'établir une imposition sans procéder à la communication des procès-verbaux de police tirés d'un dossier d'instruction concernant un tiers, sur lesquels l'imposition est basée, ne permet pas au redevable de pouvoir sérieusement discuter l'argumentation du relevé de régularisation amiable lui transmis et viole par conséquent les droits de la défense.

En l'espèce, la requérante conteste la contrainte établie à son encontre par l'administration, au motif notamment que la cotisation à l'origine de celle-ci a été établie en violation des droits de la défense et que les procès-verbaux à l'origine de ladite cotisation n'ont, pour leur part, pas de valeur probante suffisante à son égard. Pour l'État, par contre, les procès-verbaux établissent clairement le bien-fondé de la cotisation.

Après examen, le Tribunal reconnaît finalement le bien-fondé de la demande. Pour Lui, en effet, non seulement les droits de la défense n'ont effectivement pas été respectés dans l'établissement de la cotisation mais de plus, les faits à l'origine de celle-ci demeurent insuffisamment établis⁸³.

D.1.5 Contrainte et taxation d'office obligatoire ?

Le fonctionnaire chargé du recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée peut décerner une contrainte dès qu'un procès-verbal, faisant foi jusqu'à preuve contraire, d'un agent du ministère des Finances révèle une contravention aux dispositions du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et qu'il est de nature à établir la débetion de la taxe ou d'une amende, sans qu'il soit nécessairement requis que l'administration recoure à la procédure de la taxation d'office instituée par l'art. 66 de ce code⁸⁴.

D.1.6 Modification ultérieure de la cause de la contrainte

La cause juridique ne peut plus être modifiée après la signification de la contrainte. Lorsque, par exemple, une taxation d'office se trouve à la base de la contrainte, alors qu'il semble que ses conditions d'application n'étaient pas réunies, on ne peut pas appliquer d'autre procédure ni se servir d'un moyen de preuve ordinaire⁸⁵.

⁸² Gand 15 mars 1999, Fisc. Act. 1999, liv. 16, 6; F.J.F. 1999, 375.

⁸³ TPI Bruxelles, 17 octobre 2001, non publié

⁸⁴ Cass. (1re ch.) RG C.96.0064.F, 14 novembre 1996 (Carlier / Etat belge), R.W. 1997-98, 132; Bull. 1996, 1114; Arr. Cass. 1996, 1044; Pas. 1996, I, 1114. et Cass. RG 9019, 21 novembre 1991 (Etat belge / S.P.R.L. Le Bonaparte), Arr. Cass. 1991-92, 249; Pas. 1992, I, 211; Bull. 1992, 211; R.W. 1991-92, 1085; Rev. T.V.A. 1992, 855

⁸⁵ TPI Bruxelles, 27 novembre 1946

D.1.7 Contrainte et recouvrement

Il ne faut pas confondre la signification de la contrainte et le recouvrement.⁸⁶

Pour le recouvrement et la notification, l'État Belge peut se faire assister par les autorités étrangères.⁸⁷

L'administration ne peut délivrer une contrainte qu'à l'encontre du débiteur légal de la TVA. La contrainte est en effet un acte qui est destiné à servir de titre exécutoire pour le recouvrement des dettes publiques et par lequel l'agent compétent fixe le montant de la dette, les motifs ainsi que la personne qui en est redevable.⁸⁸

Parmi les principes généraux de droit s'inscrivent les principes de bonne administration, lesquels s'imposent aussi à l'administration des finances.

Ces principes généraux englobent plusieurs règles non écrites qui pourraient être groupées sous les notions de fair-play, soin et vigilance, pureté des intentions, équilibre et sécurité juridiques et impliquent que le citoyen doit pouvoir faire confiance aux services publics.

Ces principes ne sont pas violés lorsque l'État, disposant de deux voies de recouvrement de taxes dont la déduction n'est pas contestable, diligente, pour les récupérer, une procédure plutôt que l'autre⁸⁹.

D.1.8 L'impôt n'est dû que par le débiteur légal.

Il s'ensuit implicitement que la contrainte ne peut être décernée qu'au débiteur légal, seul redevable vis-à-vis de l'État. Ce dernier ne peut servir de titre exécutoire contre des tiers. S'il veut recouvrer la taxe sur des tiers, l'État doit alors utiliser d'autres techniques que la contrainte.

Ce principe s'applique aussi en matière d'impôts directs.

D.1.9 L'impôt est aussi dû par solidarité

Le fonctionnaire chargé du recouvrement de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires, peut décerner une contrainte non seulement contre le redevable mais également contre les personnes solidairement tenues au paiement de l'impôt élué, ensuite de leur condamnation en tant qu'auteur d'une infraction fiscale, même si le juge pénal n'a pas expressément prononcé la solidarité⁹⁰.

D.1.10 Qui doit signer la contrainte ?

La loi du 08 août 1980⁹¹ a permis que la contrainte puisse être visée et rendue exécutoire par le directeur régional de la TVA ou par un fonctionnaire désigné par lui. Cette modification permet donc au directeur de déléguer un maximum de tâches administratives dont le visa des contraintes.

La copie d'une contrainte doit être une copie littérale de l'original. La signature du fonctionnaire compétent doit figurer sur la copie et une entorse à ce principe entraîne la nullité absolue de la signification de la contrainte sans qu'il faille rechercher si ce défaut de signature a nui aux intérêts du redevable. En l'espèce, la mention 'w.g.' ('e.s.') ne suffit pas.

Ce vice de forme ne peut pas être rectifié par la déclaration de conformité de l'huissier instrumentant (nullité absolue)⁹².

Il n'est pas requis que les expéditions de la contrainte et du procès-verbal portées à la connaissance du contribuable soient pourvues de la signature en original de celui qui a établi la contrainte, et l'a déclarée exécutoire⁹³.

Ni les art. 59 et 85 C.T.V.A., ni l'art. 32, 1° C. jud., ni les droits de la défense du redevable ne requièrent que la copie de la contrainte signifiée remise par l'huissier de justice au redevable contienne les signatures des fonctionnaires qui ont visé l'original et rendu celui-ci exécutoire.

⁸⁶ Antwerpen, 12 septembre 1983, *F.J.F.*, No. 84/19, *R.G.F.*, 1983.

⁸⁷ Plusieurs conventions internationales donnent cette possibilité: la Convention Bénelux du 6 septembre 1952 ; la Loi du 20 juillet 1979 dans l'assistance mutuelle de recouvrement des dettes à l'intérieur de la Communauté Economique Européenne qui résultent des opérations qui font partie du système de financement du Fonds d'Orientalion et de Garantie Européenne pour l'Agriculture ainsi que du prélèvement agricole, des droits de douane et de la taxe à la valeur ajoutée.

⁸⁸ *R.P.D.B.*, 'Taxes...', n° 1789.

⁸⁹ Bruxelles 19 juin 1998, *J.L.M.B.* 1999, 1657.

⁹⁰ Cass. (1re ch.) RG C.94.0082.N, 11 octobre 1996 (Stevens / Etat belge), *Courrier fiscal* 1996, 588, note X. ; *R.W.* 1996-97, 996; *F.J.F.* 1996, 566; *Revue T.V.A.* 1997, 350; *Bull.* 1996, 975; *Arr. Cass.* 1996, 913; *Pas.* 1996, I, 975.

⁹¹ MB 15 août 1980 et circulaire n° 18 du 12 novembre 1980

⁹² Louvain 12 novembre 1990, *Cour. fisc.* 1991, 147, note GAZAGNES, D.

⁹³ Gand 17 décembre 1992, *R.W.* 1992-93, 1379.

La nullité de la contrainte décernée par le fonctionnaire chargé du recouvrement ne peut se déduire de la seule circonstance que, lors de la signification de la contrainte, la copie du procès-verbal rédigé en vertu de l'art. 59 C.T.V.A. remise au redevable n'était pas signée par le rédacteur du procès-verbal⁹⁴.

Le fait que les originaux soient signés n'y change rien. On ne peut pas obliger le redevable à aller consulter le dossier de l'Administration car cela constituerait une atteinte aux droits de la défense.

Aucune disposition légale, aucun principe général de droit (pas même le respect des droits de la défense) n'exige que la copie de la contrainte remise au redevable par l'huissier de justice revête la signature du fonctionnaire qui a visé l'original et l'a rendu exécutoire. La Cour d'appel d'Anvers⁹⁵ se range ainsi à la thèse adoptée en la matière par la Cour de cassation⁹⁶.

C'est à tort que l'opposant à contrainte prétend que la copie du procès-verbal qui lui a été remise lors de la signification de la contrainte et qui, pour lui, tient lieu d'original, ne comprend pas la signature de l'agent verbalisateur, de sorte que le procès-verbal et la contrainte basée sur celui-ci seraient nuls, dès lors que la simple lecture dudit procès-verbal fait apparaître la copie de ladite signature, ce qui vaut mention de signature de l'original⁹⁷.

La copie du procès-verbal a valeur d'original pour le contribuable. Lorsqu'elle ne porte pas la signature du verbalisant, la copie est frappée de nullité. La nullité du procès-verbal entraîne celle de la contrainte.

La contrainte fondée sur une imposition d'office irrégulière est nulle. L'absence de procès-verbal valable fait obstacle à l'établissement d'une imposition d'office légale. La contrainte doit être déclarée nulle pour cette raison⁹⁸.

L'assujetti qui prétend que lui a été seulement signifiée la copie d'un procès-verbal non revêtue de la signature originale, doit en apporter la preuve. Il serait en effet trop facile de prendre soi-même une photocopie et de prétendre que la signature n'a pas été mentionnée en original, alors que l'administration est dans l'impossibilité de prouver qu'un document original a bien été envoyé.

Lorsque, dans le cadre d'un contrôle en matière d'impôt sur les revenus, un accord est intervenu concernant une augmentation du revenu sur une base indiciaire à concurrence de 450.000 F par an, et que cet accord a été conclu avec le mandataire de l'assujetti, cette régularisation intervenant par le biais du code 600 (revenus bruts) et, partant, aussi du code 607 (résultat net du bénéfice), l'administration de la T.V.A. est en droit de se baser sur cet accord pour redresser le chiffre d'affaires sur lequel la T.V.A. est due⁹⁹.

Aucune disposition légale, aucun principe général de droit, ni les droits de la défense n'exigent que la copie de la contrainte ou du procès-verbal remise au contribuable par l'huissier de justice revête la signature des fonctionnaires qui ont établi cet acte et que la copie ait valeur d'original pour ceux à qui elle est remise pour qu'elle fasse preuve que toutes les formalités ont été respectées¹⁰⁰.

Les exigences de forme afférentes à la contrainte et au procès-verbal qui l'accompagne suscitent encore des difficultés. Selon la Cour d'appel d'Anvers¹⁰¹, le procès-verbal constitue le seul fondement légal des poursuites engagées par l'État. Le procès-verbal et la contrainte forment un tout indissociable. La nullité du procès-verbal emporte nécessairement celle de la contrainte.

A peine de nullité, les procès-verbaux doivent être datés et signés. La copie du procès-verbal signifié au contribuable fait office original. Si cette copie ne porte pas la signature de son auteur, elle est entachée de nullité, comme la contrainte qui lui est liée.

Une contrainte en matière de T.V.A., décernée par le fonctionnaire chargé du recouvrement et visée pour exécution par le directeur régional de la T.V.A. ou par le fonctionnaire délégué par lui à cette fin, constitue un acte authentique parce qu'il est exécutoire. Le visa exécutoire du directeur général ou du fonctionnaire désigné par lui accorde à la contrainte son caractère authentique et, par là, son caractère exécutoire.

Le caractère authentique ressort de la contrainte elle-même et des pièces qui lui sont régulièrement attachées, dès lors que le visa et le caractère exécutoire ont été délivrés par le fonctionnaire compétent.

⁹⁴ Cass. RG C.93.0371.N, 2 décembre 1994 (S.A. Garage René / Etat belge), F.J.F. 1995, 93; A.J.T. 1994-95, 460, note VAN DE WOESTEYNE, I. ; R.W. 1994-95, 1378; Revue T.V.A. 1995, 905; RGEN 1996, 76, note; Arr. Cass. 1994, 1044; Bull. 1994, 1037; Pas. 1994, I, 1037;

⁹⁵ Anvers, 19 mars 1996, F.J.F., n°96/134, Fiscologue 589, p14

⁹⁶ Cass., 02 décembre 1994, Fiscologue, n° 518, p13

⁹⁷ Civ. Bruxelles 10 mai 1996, Revue T.V.A. 1997, 771.

⁹⁸ Anvers, 22 avril 1996, F.J.F. 1996, 392.

⁹⁹ Gand 20 mars 1996, F.J.F. 1996, 434.

¹⁰⁰ Anvers 19 mars 1996, F.J.F. 1996, liv. 5, 276.

¹⁰¹ Anvers, 22 avril 1996, F.J.F., n° 96/191, Fiscologue 606, p11 ; Anvers, 30 janvier 1995, F.J.F., n° 96/192, Fiscologue 606, p11

La notification d'une contrainte s'opère par la remise d'une copie déclarée conforme de cette contrainte et de son visa exécutoire. La communication ou la notification au contribuable d'une copie de la contrainte et de son visa exécutoire vaut remise de l'original. Au moment de la communication ou de notification, la copie doit comprendre toutes les mentions nécessaires. Une notification irrégulière ou la notification d'une copie irrégulière doivent être considérées dans le chef du contribuable concerné comme n'ayant pas la nature d'une contrainte valablement visée et exécutoire.

En l'absence de mention, sur la copie de la contrainte, du nom du fonctionnaire ou du nom du fonctionnaire délégué par le directeur général qui aurait visé et rendu la contrainte exécutoire ou en cas d'absence, dans le document ou son annexe, de preuve de la délégation, le document porté à la connaissance de l'intimé ne comporte pas l'authenticité requise et ne peut constituer un titre exécutoire.

La contrainte notifiée par remise d'une copie par un huissier n'a certainement pas l'authenticité exigée d'un titre exécutoire, dès lors que la copie n'est déclarée conforme ni par le fonctionnaire compétent ni par l'huissier instrumentant. Ce manquement entraîne une nullité absolue de cette notification de la contrainte et de son caractère exécutoire¹⁰².

D.1.11 La contrainte permet à l'assujetti de contester

En cas de litige persistant avec un assujetti portant sur le bien-fondé d'un procès-verbal, l'Administration de la T.V.A. doit décerner une contrainte. La signification d'une contrainte permet à l'assujetti de soumettre le litige au juge.

Lorsque l'administration n'a pas bougé pendant trois ans, depuis le premier acte de retenue des soldes créditeurs, et n'a rien entrepris pour que la procédure suive un cours normal, cette attitude empêche non seulement le fonctionnement normal de l'entreprise de l'assujetti mais empêche également ce dernier de défendre ses droits d'une manière normale.

Etant donné le long silence de l'Administration, le juge des saisies peut ordonner la mainlevée des retenues des soldes créditeurs T.V.A. sous condamnation d'une astreinte à compter de la signification de l'ordonnance.

En plus, l'Administration a non seulement négligé de signifier une contrainte, mais elle s'est encore abstenue de tenir compte des décisions judiciaires précédentes. Le juge des saisies relève que l'État belge a essayé de contourner ces décisions en pratiquant de nouvelles retenues.

Un tel comportement n'est pas un exemple de bonne administration. A cause de ce comportement négligent de l'Administration, l'État belge est condamné au paiement de dommages-intérêts¹⁰³.

Les simples affirmations de l'opposant à contrainte à l'encontre des constatations contenues dans un procès-verbal n'emportent pas, par elles-mêmes, la preuve de l'éventuelle inexactitude desdites constatations¹⁰⁴.

D.1.12 Nullité du procès verbal et effet sur la contrainte

La contrainte et le procès-verbal qui est signifié avec lui forment un tout indissociable de sorte que la nullité du procès-verbal entraîne immédiatement la nullité de la contrainte. Il n'est pas acceptable que le procès-verbal proprement dit dans lequel sont constatés les éléments de fait ne soit pas joint à la contrainte et au procès-verbal signifiés à l'assujetti¹⁰⁵.

D.1.13 Nullité absolue de la contrainte

Lorsqu'une copie d'une contrainte n'est pas déclarée conforme à l'original et n'a pas non plus été signée, la nullité absolue de la signification de la contrainte doit être constatée¹⁰⁶.

Comme la contrainte est nulle les sommes y reprises ne sont pas dues. L'assujetti peut réclamer la restitution des sommes payées sur base de l'art. 1235 du code civil¹⁰⁷.

La circonstance que l'Administration, en procédant brusquement à la signification d'une contrainte, prive le redevable de la possibilité de parvenir à un règlement amiable, entraîne la nullité de la contrainte¹⁰⁸.

¹⁰² Gand 12 mars 1998, Fisc. Act. 1998, liv. 19, 1; F.J.F. 1998, 522.

¹⁰³ Civ. Hasselt (sais.) 27 janvier 1998, Cour. fisc. 1998, 192, note DEFOOR, W. ; Limb. Rechtsl. 1998, 41, note VANDEBERGH, H.

¹⁰⁴ Bruxelles 10 mai 1996, Revue T.V.A. 1997, 771.

¹⁰⁵ Anvers 30 janvier 1995, F.J.F. 1996, 393.

¹⁰⁶ Bruges 25 octobre 1989, F.J.F. 1990, 100.

¹⁰⁷ Bruges 28 février 1990, Courrier. fiscal. 1990, 399, note GAZAGNES, D.

¹⁰⁸ Courtrai 8 juin 1989, Courrier. fiscal. 1990, 363, note VANDEBERGH, R.

D.1.14 Concurrence d'une réclamation en impôt direct et d'une contrainte

En l'espèce, la requérante s'oppose à la contrainte établie à son encontre par l'administration de la TVA. Pour la requérante, en effet, non seulement la TVA litigieuse n'est pas due mais de plus, il y a lieu pour le Tribunal de surseoir à statuer dans la mesure où la réclamation qu'elle a déposée devant le directeur des contributions directes et sur laquelle il doit encore statuer, risque d'avoir, selon elle, de nombreuses implications sur la présente affaire.

Après examen, le Tribunal rejette cependant la demande de report et ordonne la réouverture des débats, estimant que seul un faible montant TVA était effectivement concerné par la réclamation précitée¹⁰⁹.

D.2 Procédure de saisies (85 bis CTVA)

En vertu des principes généraux du droit, c'est l'assujetti qui doit établir l'exactitude des sommes déduites. La charge de la preuve incombe, en effet, à celui qui veut exercer un droit et ce n'est donc pas à l'administration à établir que la déduction n'est pas justifiée.

Pour faire valoir un droit à déduction, l'assujetti doit démontrer qu'il s'agit d'une T.V.A. ayant grevé des biens ou des services qui lui ont été fournis et qu'il a utilisés pour effectuer des opérations visées à l'article 45 du CTVA.

L'administration est autorisée à prouver par tous les moyens de droit commun, témoins et présomptions compris et, en outre, par les procès-verbaux des agents du Ministère des Finances, toute contravention aux dispositions du CTVA ou des arrêtés pris pour son exécution, de même que tout fait quelconque qui établit ou qui concourt à établir la déduction de la taxe ou d'une amende.

Lorsqu'un intermédiaire a, de manière consciente et active, participé à une fraude organisée au préjudice de l'État, en l'espèce un carrousel TVA, ce dernier peut pratiquer une saisie-arrêt entre ses propres mains sur les sommes ou effets dus ou appartenant au redevable par application de l'art. 85bis CTVA¹¹⁰.

Le juge des saisies ne peut en principe connaître d'une opposition à une contrainte en matière de TVA, cette opposition ne concerne pas la saisie effectuée en vertu de la contrainte mais étant formée contre la contrainte elle-même qui est le titre du droit de l'État. Le président du tribunal de première instance, renvoie, dès lors, la cause à une chambre ordinaire de son tribunal¹¹¹.

Après que le receveur de la TVA a, en vertu d'une contrainte, procédé à une saisie-arrêt conservatoire sur le solde de son compte courant lors du contrôle TVA, le contribuable réclame la levée de cette saisie.

Le juge des saisies ne dispose d'aucun droit d'appréciation et demeure donc uniquement compétent pour procéder à un contrôle de la régularité de la procédure. L'administration de la TVA qui a édicté une contrainte est en tous temps habilitée à conserver le crédit d'impôt en raison d'une créance même incertaine, non établie ou non exigible¹¹².

Lorsqu'une saisie conservatoire du receveur de la TVA n'est pas suivie d'une contrainte au fond, la saisie doit être levée. Il ne se peut pas qu'une entreprise connaisse des difficultés du fait du silence de l'Administration. La saisie conservatoire ne peut avoir qu'un caractère temporaire et sert à mettre l'État belge en mesure d'assurer ses droits. La saisie conservatoire doit dès lors toujours être suivie d'une contrainte¹¹³.

D.3 Privilège du Trésor (86 à 89 CTVA)

Le Trésor public a un privilège général sur tous les revenus et les biens meubles de toute nature de l'assujetti, redevable de taxes, à l'exception des navires et bateaux. Le Trésor possède également un régime propre d'hypothèque légale sur tous les biens, situés en Belgique, appartenant aux redevables de la taxe, et qui sont susceptibles d'hypothèque.

Nous n'examinerons pas spécialement cette partie de la procédure TVA.

L'article 19 de la loi hypothécaire, en vertu de laquelle le solde du prix de vente d'un bien immeuble peut être affecté au paiement de privilèges généraux sur des biens meubles n'est pas applicable au privilège du Trésor. L'article 15, alinéa. 1, de la loi hypothécaire stipule en effet que le privilège attaché aux droits

¹⁰⁹ Liège du 25 juin 2001, non publié.

¹¹⁰ Liège 2 juin 1998, J.L.M.B. 1999, 1649; R.R.D. 1998, 470; F.J.F. 2000, 460.

¹¹¹ Prés. Civ. Liège 30 mai 1994, Pas. 1994, III, 1.

¹¹² Civ. Gand (sais.) 21 septembre 1993, T.G.R. 1993, 154.

¹¹³ Civ. Hasselt (sais.) 26 novembre 1996, Limb. Rechtsl. 1997, 49, note VANDENBERGH, H.; F.J.F. 1997, 252.

du Trésor et l'ordre dans lequel il s'exerce, sont réglés par les lois qui les concernent, en l'espèce les articles 86 et 87 du CTVA .

Les articles 86 et 87 CTVA ne renvoient pas à l'article 19, in fine de la loi hypothécaire. La circonstance qu'en vertu de l'article 87 CTVA, le privilège prend rang immédiatement après ceux qui sont mentionnés aux articles 19 et 20 de la loi hypothécaire et à l'article 23, livre II, du code de commerce ne signifie pas que ce privilège pourrait être exercé sur le solde du prix de vente.

En principe aucun privilège mobilier peut être exercé sur le solde positif du prix de vente du bien immeuble, hormis les exceptions susmentionnées visées à l'article 19 de la loi hypothécaire. Les exceptions visées ne peuvent donc pas être étendues au privilège du Trésor. Il ne peut pas davantage être invoqué que le privilège du Trésor produirait ses effets parce que le prix de vente serait devenu un bien meuble.

Dans l'éventualité d'un solde positif, le Trésor fera valoir ses droits dans le cadre d'un ordre proportionnel¹¹⁴, comme dans un ordre consécutif à saisie-exécution immobilière et compte tenu du fait que sa créance répond aux conditions de l'article 1642 du code judiciaire¹¹⁵.

¹¹⁴ Article 1627 du code judiciaire

¹¹⁵ Gand 14 septembre 1993, T. Not. 1993, 497; T.G.R. 1994, 43.

E Instances judiciaires

La grande nouveauté des lois des 15 et 13 mars 1999¹¹⁶, est l'instauration de nouveaux tribunaux de première instance (TPI) compétent en matière fiscale. Certes, en matière de TVA, les TPI étaient déjà compétents, de même que le Juge de paix en fonction de la somme en jeu¹¹⁷ et la nouveauté ne réside que dans l'abandon de cette compétence spécifique des justices de paix et également dans un renforcement de la compétence des juges qui se voient confier, à ce jour¹¹⁸, exclusivement des matières relatives aux contestations d'impôts.

La création de ces tribunaux fiscaux est surtout à rattacher à la matière des impôts directs.

Un important arriéré de réclamations fiscales (plus de 180.000¹¹⁹) a été atteint au début de l'année 1997 et le Ministre des finances a décidé de s'attaquer à ce fléau. Un projet de loi a été déposé le 22 décembre 1997¹²⁰ et après un aller retour au Sénat et un changement de législature, il a enfin été adopté en séance plénière le 11 mars 1999.

Entre-temps, l'arrêt Walgraffe prononcé le 10 juin 1998 par la Cour d'arbitrage¹²¹. était venu perturber la volonté de réduire considérablement le nombre de dossiers ouverts et l'administration fiscale avait même suspendu le prononcé de toute décision, depuis la fin de l'année 1998.

La productivité souhaitée par le Ministre des finances « *d'être apte à rendre plus de 200 jugements par an* »¹²² en a refroidi plus d'un. Il est cependant vrai qu'une moyenne de 200 jugements par an donnerait environ 5.600 jugements annuels pour les 28 juridictions fiscales.

En tout état de cause, les 2.000 à 3.000 nouveaux dossiers prévus comme « raisonnables »¹²³ en phase de croisière lors des travaux parlementaires, ont déjà été atteints pour 1999 et l'administration fiscale s'est également engagée à mettre en place un système administratif permettant d'atteindre l'objectif de limiter à un minimum le nombre de recours en justice.¹²⁴

Une évaluation du nouveau système est en cours et l'Administrateur général des finances (ou le prochain futur manager des finances ?) transmettra ses conclusions au Parlement avant la fin de l'année 2002.

E.1 Les tribunaux fiscaux

L'intention du législateur a donc été de « prévoir, dans l'intérêt de tous les contribuables, un véritable droit commun de la procédure fiscale qui s'applique à tous les impôts »¹²⁵. Aussi l'article 569, alinéa 1^{er}, du Code judiciaire a-t-il été complété de façon à confier au tribunal de première instance la connaissance « des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt ».

- La notion de « loi d'impôt doit être comprise dans sa signification matérielle, à savoir tout prescrit général et contraignant en matière fiscale, que ce soit une loi fédérale, un décret, une ordonnance ou un règlement ».
- L'exposé des motifs précise que « l'emploi de la notion de « contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt » comme critère de compétence absolue a » notamment « pour conséquence que le pouvoir judiciaire pourra statuer sur la légalité de toute application individuelle d'une norme fiscale. Certains actes juridiques fiscaux et individuels ... n'ont pu jusqu'à présent être contestés que devant le Conseil d'Etat, à défaut d'une compétence particulière du pouvoir judiciaire en cette matière » .

¹¹⁶ MB 27 mars 1999

¹¹⁷ L'article 590 du code judiciaire prévoit une compétence rationne summae en faveur de la justice de paix pour les contestation de dette et créance ne dépassant pas 75.000 BEF – 1.875 euros

¹¹⁸ Au début de la loi en 1999, il n'était pas rare que les chambre fiscale traite d'un dossier TVA entre un dossier de chien écrasé et un autre pédophile malheureux !

¹¹⁹ Rapport annuel de l'administration fiscale 1998

¹²⁰ Projet n° 1341/1 et 1342/1, Doc. Parl., Chambre, Sess. Ord. 1997-1998

¹²¹ Arrêt n° 67/98, commenté par M. Baltus, in JT, 1998, p. 674 et suivantes et par M. Eloy, 'Un arrêt de la cour d'arbitrage inquiète sérieusement l'administration' L'écho, 08-09-98.

¹²² Doc. Sénat 1-996/11-98/99, p. 121.

¹²³ Doc. Sénat 1-996/11-98/99, p. 131.

¹²⁴ JC Tilliet, La faisabilité de la réforme de la procédure fiscale, in Actualités du droit 1999-3, p. 528.

¹²⁵ Doc. Parl., Chambre, Sess. Ord. 1997-1998 n° 1341/1 et 1342/1

L'intention du législateur n'a toutefois pas été de rendre tous les tribunaux de première instance compétents en matière fiscale, mais de centraliser le traitement des litiges fiscaux auprès d'un nombre limité de ces tribunaux, de manière à pouvoir y constituer des chambres spécialisées. Dans un premier temps, il avait été question de ne reconnaître une compétence en matière fiscale qu'aux tribunaux de première instance établis au siège d'une Cour d'appel, c'est-à-dire aux tribunaux de première instance de:

- Bruxelles;
- Anvers;
- Gand;
- Liège;
- Mons.

Deux exceptions ont toutefois été prévues à cette règle.

- La première de ces dérogations déclare le tribunal de première instance d'Eupen seul compétent lorsque la procédure se déroule en langue allemande.
- S'agissant de la seconde dérogation, le Parlement a adopté un amendement qui permet au Roi de «désigner, dans le ressort de la Cour d'appel, d'autres juges qui connaissent des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt. Il détermine le territoire sur lequel le juge exerce sa juridiction».

L'arrêté royal du 25-03-1999, qui porte exécution de ce second amendement, prévoit la compétence du tribunal de première instance:

- ✓ d'Arlon pour la province de Luxembourg;
- ✓ de Bruges pour la province de Flandre occidentale;
- ✓ de Hasselt pour la province de Limbourg;
- ✓ de Louvain pour la province du Brabant flamand;
- ✓ de Namur pour la province de Namur;
- ✓ de Nivelles pour la province du Brabant wallon.

L'article 632, alinéa 1^{er}, nouveau, du Code judiciaire, dispose, à cet égard, que le tribunal territorialement compétent est celui dans le ressort duquel est situé:

- «le bureau où la perception a été ou doit être faite»;
- ou**
- «si la contestation n'a aucun lien avec la perception d'un impôt, ... le service d'imposition qui a pris la décision contestée».

Plusieurs décisions ont eu pour objet de déterminer que les habitants du Brabant Wallon, malgré la compétence territoriale de la recette TVA de Namur, dépendent bien du TPI de Nivelles et non de Namur.

Suite à un arrêt de la cour d'arbitrage qui n'avait rien à voir avec la matière fiscale, un nouvel arrêté royal du 06 mars 2002¹²⁶, portant exécution de l'article 7 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, a indiqué que les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt pour lesquelles les tribunaux de première instance sont compétents relèvent, pour l'arrondissement judiciaire de Louvain, de la seule compétence du tribunal de première instance de Louvain.

Cet arrêté produit ses effets le 6 avril 1999, date d'entrée en vigueur de la loi du 23 mars 1999.

E.1.1 Introduction par requête devant le TPI

La loi du 23-03-1999 ne fixe pas le délai dans lequel l'action doit être introduite auprès du tribunal de première instance, si ce n'est dans le cas où un recours administratif préalable est «organisé par ou en vertu de la loi». Le fait que le recours administratif continue à échapper, en matière de TVA, à cette organisation «par ou en vertu de la loi», laisse, en pratique, au demandeur d'intenter son action à tout moment utile.

¹²⁶ MB 12 mars 2002

- a. Introduite par requête contradictoire, cette action relève, entre autres, de l'article 1034ter du Code judiciaire. «Une copie de la décision contestée», précise l'article 1385decies, alinéa 3, de ce Code, «doit être jointe à chaque exemplaire de la requête ou de la citation, à peine de nullité».
- b. La requête accompagnée de son annexe, est envoyée, en autant d'exemplaires qu'il y a de parties à la cause, par lettre recommandée au greffier de la juridiction ou au greffe.
- c. Les parties sont convoquées par le greffier, sous pli judiciaire, à comparaître à l'audience fixée par le juge.

En vertu de l'article 42, 1°, du Code judiciaire, les significations à l'Etat sont faites «au Cabinet du Ministre compétent pour en connaître». La précision est par ailleurs rappelée à l'article 705, alinéa 1^{er}, du même Code, qui stipule en matière d'actes introductifs d'instance. En raison de la suppression, dans les Codes fiscaux, du droit procédural particulier, toutes les significations et notifications en matière fiscale doivent désormais être faites au Cabinet du Ministre des Finances. Pour des motifs évidents d'organisation administrative, cette disposition a été complétée de manière à permettre au Ministre des Finances de désigner un fonctionnaire au bureau duquel les significations et notifications puissent valablement être faites.

E.1.2 Citation en justice ou requête

Dans l'ancienne procédure fiscale, l'opposition à contrainte devait être formée par une citation en justice. Dans la nouvelle procédure fiscale, une telle opposition, nous l'avons vu, peut aussi être formée par requête contradictoire. Depuis cette réforme, plusieurs jugements¹²⁷ ont été rendus sur la question de la validité de l'opposition introduite par requête, alors que la contestation était soumise à l'ancienne procédure.

Les nouvelles règles de procédure suivant lesquelles l'opposition contre une contrainte en matière de TVA peut être introduite par requête contradictoire, ne sont applicables que pour les impôts, les intérêts et les amendes lorsque la cause d'exigibilité est survenue au plus tôt le 1er janvier 1999.

E.1.3 Recevabilité de l'action

Les requérants contestent la décision de l'administration de juger leur recours irrecevable. Pour les requérants, en effet, s'il est vrai que leur recours a été dénoncé par huissier dans les temps mais déposé au greffe avec quelques heures de retard, c'est uniquement en raison de la fermeture de celui-ci à 16 heures. Or, selon eux, le délai de recours est bien de 40 jours et non de 39 jours et quelques heures.

Après examen, la Cour confirme néanmoins l'irrecevabilité estimant que l'analyse des requérants ne prenait en compte l'article 52 alinéa 2 du code judiciaire lequel règle justement cette question¹²⁸.

E.1.4 Action reconventionnelle

Dans la mesure où une contrainte a seulement pour but de procurer à l'Administration un titre exécutoire afin de recouvrer les montants qui lui sont dus, rien n'empêche qu'elle produise ce titre exécutoire directement chez le juge, que ce soit par citation directe, ou par une demande reconventionnelle dans une procédure d'opposition pendante¹²⁹.

E.1.5 Représentation de l'État

L'État étant une personne juridique unique, non démembrée dans ses différents pouvoirs, l'administration de la TVA est compétente pour récupérer par voie de contrainte ses créances, sans que doive en outre être produite la demande formulée par une autorité administrative ayant elle-même la personnalité juridique¹³⁰.

Le Ministre des Finances avait inscrit dans ses tablettes de mandater ses agents pour défendre leurs dossiers devant les juridictions fiscales de première instance. La réforme de la procédure de 1999 ne lui a pas permis de considérer comme induit des textes que l'administration pouvait être représentée par ses agents et les membres des barreaux du pays se sont donnés à cœur joie de contester la représentativité des fonctionnaires à la barre. Des jugements en sens divers ont été rendus et le Ministre, très attaché à son projet pour contester par la base, a sollicité du Parlement une modification législative qu'il a obtenue.

¹²⁷ TPI Gand, 9 novembre 2000, F.J.F. 2001, 618, Fiscologue n° 786, p. 3, TPI Bruxelles, 29 novembre 2000, TPI Bruxelles, 01 décembre 2000, TPI Bruges, 18 décembre 2000, non encore publiés

¹²⁸ Cour d'Appel de Bruxelles, 28 septembre 2001, non publié

¹²⁹ Bruxelles 5 mars 1998, Fiscologue 1998, liv. 656, 6; T.F.R. 1999, 143, note COOPMAN, B.

¹³⁰ Civ. Charleroi 16 septembre 1997, J.L.M.B. 1998, 338.

Le Moniteur du 22 décembre 2001 a publié la loi du 10 décembre 2001 modifiant, avec effet au 31 décembre 2001, divers les codes fiscaux, en ce qui concerne le pourvoi en cassation et la représentation de l'État devant les cours et tribunaux.

Le gouvernement a ainsi mis fin à la polémique sur la représentation de l'État devant les cours et tribunaux siégeant en matière fiscale puisque, avec effet rétroactif au 01 avril 2001, la comparution en personne au nom de l'État peut être assurée par tout fonctionnaire d'une administration fiscale.

E.1.6 Le recouvrement de la T.V.A. au moyen d'une constitution de partie civile devant le Tribunal Correctionnel.

L'administration de la TVA cherche parfois à recouvrer la TVA et les accroissements en se constituant partie civile devant le tribunal correctionnel qui doit juger de la sanction des infractions à la TVA qui ont été commises par un redevable.

On a beaucoup écrit sur la question de savoir si l'administration en a le droit. Plusieurs auteurs ont répondu à cette question par l'affirmative.¹³¹ Nous vous y renvoyons pour une lecture approfondie étant donné l'arrêt de principe de la Cour de cassation¹³² qui précise que lorsque la taxe est éludée en raison de la commission de l'infraction elle-même, par exemple à la suite de l'infraction à l'article 45 du CTVA, la taxe ainsi éludée peut aussi constituer un dommage, de sorte qu'elle peut être réclamée par une constitution de partie civile de l'État belge (Ministre des finances). La circonstance que l'article 85 CTVA autorise le Ministre des finances à recouvrer la taxe, les intérêts, les amendes fiscales et les accessoires en décernant une contrainte, n'y déroge pas¹³³.

E.1.7 Audition d'un professionnel comptable

L'article 728, paragraphe 2bis, nouveau, du Code judiciaire permet enfin au juge d'entendre, en ses observations écrites ou verbales à l'audience, «l'expert-comptable, le comptable professionnel ou le réviseur d'entreprise choisi par le contribuable».

- Le juge apprécie l'opportunité d'une telle intervention, qui doit expressément être demandée par le contribuable ou son avocat.
- Peut seule être entendue «la personne qui s'occupe habituellement de la comptabilité du contribuable, ou qui a contribué à l'élaboration de la déclaration fiscale litigieuse, ou qui est intervenue aux côtés du contribuable dans la procédure de réclamation administrative».
- La consultation ne peut porter que sur des éléments de fait ou sur des questions relatives à l'application du droit comptable.

E.1.8 Droit d'interjeter appel, même pour un montant faible

Contrairement à l'ancienne procédure (Cf. point E.2.5.) où seul le droit de la procédure était applicable en matière de TVA, il est désormais possible de contester une décision qui porte sur une faible valeur.

L'article 617, nouveau, du Code judiciaire dispose que «les jugements rendus par le tribunal de première instance dans des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt sont toujours susceptibles d'appel». Il s'agit là d'une dérogation au principe selon lequel les jugements du tribunal de première instance qui statue sur une demande dont le montant ne dépasse pas 75.000 Bef – 1.875 euros sont rendus en dernier ressort.

E.1.9 Incompétence du TPI en matière de refus du receveur de surseoir à statuer sur le recouvrement de l'impôt contesté

¹³¹ Lire sur ce sujet: DIERICK, W., 'L'administration, partie civile au procès pénal', *R.G.F.*, 1982, 107; SCAILTEUR, C., 'De la constitution de partie civile par l'État', *RGEN.*, 195 5, 155; SCAILTEUR, C., 'La constitution de partie civile pour le recouvrement d'un impôt frauduleusement éludé', *J.D.F.*, 1979, 385; DECLERCQ, R., 'Strafrechtelijke aspecten van de recente wetswijzigingen inzake inkomstenbelasting, referaat bij het colloquium 'Belasting en Strafrecht', Il'administratieve dagen Zeger van Hee, Leuven, 11 mars 1983', *Antwerpen*, 1983, 35. Vandenberg H. et Gazagnes D., *Taxation et défense de ses droits en matière TVA*, 1989, p.119

¹³² Cass. RG P.98.0836.N, 15 février 2000 (S. / Etat belge), *F.J.F.* 2000, 275; *A.F.T.* 2000, 434; *R.W.* 2000-01, 1132

¹³³ Article 3 et 4 du code d'instruction criminelle, Titre préliminaire

Des contribuables introduisent une demande de délais de paiement au receveur mais ce délai ne leur est pas accordé. Les demandeurs souhaitent voir annuler cette décision devant le TPI de Bruxelles¹³⁴ et se voir accorder les délais demandés par le juge judiciaire. Le tribunal se déclare incompétent. Il ne s'agit pas d'une contestation relative à l'application d'une loi d'impôt au sens de l'article 569, 32°, du code judiciaire. Le contentieux objectif de l'annulation des décisions du receveur des contributions est de la compétence du Conseil d'Etat. Il n'appartient pas davantage au tribunal d'accorder un délai de grâce.

E.1.10 Le pénal tient le fiscal en état

Lorsque les deux actions, civile et publique, se trouvent intentées à raison des mêmes faits, la primauté de l'action publique, que consacre l'autorité absolue des jugements répressifs, s'oppose, en principe, à ce qu'un démenti puisse être infligé à la juridiction pénale. Aussi le tribunal civil est-il tenu de surseoir à statuer jusqu'à ce que le jugement sur l'action publique soit coulé en force de chose jugée. C'est ce qu'exprime l'adage: «le criminel tient le civil en l'état»¹³⁵.

Au moment de l'entrée en vigueur de la TVA le 01 janvier 1971, il était toutefois apparu opportun, afin de garantir au mieux les droits du redevable et de sauvegarder simultanément les intérêts du Trésor, de préserver, dans toute la mesure du possible, l'indépendance de l'action fiscale dont les juridictions civiles auraient, en l'occurrence, à connaître. La solution retenue à l'époque réservait donc le litige fiscal, proprement dit, à ces juridictions civiles. Le juge saisi de l'action publique pouvait, sinon devait, pour autant que la démarche lui paraisse conséquente, surseoir à statuer jusqu'à ce que le juge civil se soit prononcé de façon définitive. Cette solution, par laquelle le fiscal tenait somme toute le pénal en l'état, faisait, l'objet de l'article 74, paragraphe 4, du CTVA

L'abrogation de cet article 74, paragraphe 4, marque un retour à plus d'orthodoxie. La hiérarchie initiale des normes y gagne d'être restaurée. L'adage subsiste seul, qui accorde au criminel de tenir le civil en l'état¹³⁶.

Une première application de cette nouvelle norme a été concrétisée devant le TPI de Bruxelles dans un dossier où un assujetti était poursuivi devant le tribunal correctionnel pour certaines infractions fiscales en rapport avec le litige et le tribunal à rappeler qu'il doit surseoir à statuer dans l'attente d'une décision définitive au pénal¹³⁷.

E.1.11 Pourvoi en cassation

Les divers codes fiscaux ont été modifiés en ce qui concerne le pourvoi en cassation et la représentation de l'État devant les cours et tribunaux.

La requête introduisant un pourvoi en cassation peut être signée et déposée par un avocat, depuis le 31 décembre 2001¹³⁸.

E.2 Procédure spécifique en TVA

E.2.1 Opposition à contrainte

La contestation de l'impôt établi se fait par citation devant le tribunal civil au moyen de l'opposition mais il est également possible de contester la façon dont l'impôt a été recouvré.

C'est généralement le cas lorsqu'une procédure de saisie de biens est entamée et la contestation y relative demeure alors de la compétence du juge des saisies.

Le Code TVA ne contient pas de règles spéciales sur le recouvrement de la taxe. Ce sont les règles de procédure du Code Judiciaire qui s'appliquent.

Nous ne les étudierons pas en détail, ce point sortant du cadre du présent travail.

Les nouvelles règles de procédures suivant lesquelles l'opposition contre une contrainte en matière de T.V.A. peut être introduite par requête contradictoire, ne sont applicables que pour les impôts, les intérêts

¹³⁴ TPI de Bruxelles du 11 septembre 2001

¹³⁵ Adage fond », pour mémoire, sur l'article 4 de la loi, du 17 avril 1878, contenant le titre préliminaire du Code de procédure pénale (MB du 25 avril 1878): «L'action civile peut être poursuivie en même temps et devant les mêmes juges que l'action publique. Elle peut aussi l'être séparément ; dans ce cas, l'exercice en est suspendu tant qu'il n'a pas été prononcé définitivement sur l'action publique, intentée avant ou pendant la poursuite de l'action civile».

¹³⁶ Circulaire n°2 du 26 mai 2000, AAF/99-0739

¹³⁷ TPI Bruxelles, 25 septembre 2001, non publié

¹³⁸ Loi du 10 décembre 2001, MB du 22 décembre 2001

et les amendes lorsque la cause d'exigibilité est survenue au plus tôt le 1er janvier 1999. Vu qu'en l'espèce l'exigibilité est survenue au courant des années 1995-96, c'est à tort que l'opposition a été introduite via une requête et la demande est irrecevable¹³⁹.

E.2.2 Preuve des griefs invoqués à l'encontre de l'administration

Lors d'une action en opposition à contrainte, il convient à son initiateur d'apporter la preuve du grief invoqué. En l'espèce, lorsque l'assujetti conteste les erreurs présentes dans le procès verbal lui imposant le paiement de taxes, le requérant doit prouver l'existence de ces erreurs et c'est à bon droit que le Tribunal considère sa demande non fondée lorsque la motivation invoque simplement le fait que l'imposition n'est pas justifiée¹⁴⁰.

E.2.3 Signification de l'acte d'opposition

L'opposition à une contrainte doit être signifié, non pas à la personne qui a visé cette contrainte et l'a déclarée exécutoire, mais bien au fonctionnaire qui l'a décernée. Un jugement a cependant déclaré cette action recevable, surtout lorsque l'administration concernée et le bureau qui a décerné la contrainte ont été clairement indiqués¹⁴¹.

Une contrainte a été signifiée à une S.P.R.L. L'opposition à cette contrainte est toutefois introduite par la S.A. issue de la transformation de la S.P.R.L. La circonstance que la S.A. concernée n'était pas légalement constituée à la date de l'opposition qu'elle a introduite ne constitue pas un obstacle à la recevabilité de l'opposition puisque l'État belge n'a pas soulevé cette fin de non-recevoir¹⁴².

E.2.4 Audition d'un témoin et droit de se taire

Le droit pénal et les droits de l'homme rejoignent souvent le droit fiscal. Voici un exemple :

Une aubergiste est soupçonnée de s'être livrée à des pratiques frauduleuses avec une brasserie. Cette dernière prétend qu'elle fournissait des clients privés, mais le contrôleur de la TVA déduit d'une série d'indications que ces livraisons avaient été faites à l'aubergiste elle-même. Il présume donc que les achats camouflés de la sorte ont permis de réaliser un chiffre d'affaire occulte. Le contrôleur veut soumettre ce chiffre d'affaires à la TVA. L'aubergiste s'oppose à la contrainte, ensuite de quoi le Tribunal de première instance ordonne d'office une audition de témoin. Le but est d'interroger sous serment le gérant de la brasserie.

L'aubergiste fait toutefois appel de ce jugement. En effet, il existe un risque que le gérant de la brasserie soit obligé de témoigner contre lui-même. Si l'Administration de la TVA dit vrai, le gérant devra admettre qu'il s'est rendu coupable du délit de faux en écritures. Une telle auto-incrimination, selon l'aubergiste, est contraire au droit de se taire applicable en matière pénale.

La Cour d'appel d'Anvers rejette le recours en appel. S'il est exact que l'audition sous serment de personnes contre lesquelles une instruction judiciaire est en cours, au sujet de faits faisant l'objet de cette instruction, constitue une violation flagrante du droit de se taire, il faut néanmoins observer que le gérant de la brasserie n'est pas inculpé dans une affaire pénale et qu'aucune poursuite pénale n'a été engagée contre lui.

La Cour déclare cependant que le juge, siégeant en matière civile ou fiscale, doit veiller à ne pas ordonner une mesure d'instruction qui puisse affecter la régularité d'une éventuelle poursuite pénale ultérieure ; il ne peut donc pas demander à un témoin de faire des déclarations sous serment concernant des faits qui pourraient être qualifiés de délit dans le chef de ce témoin, et qui pourraient être qualifiés de délit dans le chef de ce témoin, et qui pourraient donc faire l'objet de poursuites pénales ultérieures. En l'espèce, ce risque n'existe pas. En effet, l'audition porte sur des faits datant les années 1983 et 1984. Même si elle devait révéler que le témoin s'est rendu coupable d'un délit, il semble « prima facie » que ce délit serait prescrit sur le plan pénal (pour ce qui est de ce témoin). Le risque de poursuites pénales est donc purement hypothétique.

La Cour d'appel renvoie donc l'affaire pour la suite (y compris l'audition du témoin) au premier juge¹⁴³.

¹³⁹ Civ. Gand (12e ch.) 9 novembre 2000, TFR

¹⁴⁰ TPI Bruxelles, 06 décembre 2001, non publié

¹⁴¹ Civ. Liège 28 mars 1988, RGEN 1990, 217.

¹⁴² Civ. Liège 16 février 1987, Revue T.V.A. 1991, 289.

¹⁴³ Anvers, 31 mars 1998, Fiscologue 660, p10 ; T.F.R. 1999, 63, note SPAGNOLI, K.

E.2.5 Appel contre un jugement du juge de paix (ancienne procédure)

L'Administration de la TVA signifie une contrainte. Le redevable y fait opposition (dans le cadre de l'ancienne procédure) auprès du juge de paix en invoquant certains vices de forme de la contrainte. Le juge de paix reçoit l'opposition. L'Administration fait alors appel auprès du tribunal de première instance de Charleroi.

Le redevable observe que la procédure en matière de TVA est régie par les dispositions du Code judiciaire. L'article 617 de ce Code prévoit explicitement que les jugements des juges de paix ne sont pas susceptibles d'appel lorsque le montant de la demande ne dépasse pas 50.000 BEF. Selon l'Administration, la contestation porte cependant sur le principe même de la contrainte et non sur un montant ou sur un titre représentatif de sommes.

Inexact, selon le Tribunal de première instance de Charleroi. L'opposition vise un titre exécutoire que l'Administration se décernait à elle-même et qui – en l'espèce – était accompagné d'un commandement de payer, en manière telle que l'on ne peut dissocier le titre du montant qu'il représente. Etant donné que ce montant était inférieur à 50.000 BEF, l'appel est irrecevable¹⁴⁴.

E.2.6 Langue de la requête

La loi du 15 juin 1935 en matière d'emploi des langues dans les procédures judiciaires doit être respectée. Le demandeur a rédigé et déposé la requête en français. La décision attaquée était également en français.

La défenderesse invoque que la requête serait nulle.

Le Tribunal juge que conformément à l'article 2 de la dite loi sur l'emploi des langues en matière judiciaire, la procédure est exclusivement en néerlandais devant le Tribunal de Première Instance de Gand, y compris pour les affaires fiscales. A partir de l'acte introductif d'instance jusqu'au jugement toute l'affaire doit être menée exclusivement en néerlandais, même si la phase administrative a eu lieu en français. Cette règle est prescrite sous peine de nullité et cette nullité doit être prononcée d'office. La règle de l'article 24 bis de la loi précitée ne vaut que pour les Cours d'Appels¹⁴⁵.

E.3 Demande de restitution (90 CTVA (ancien))

L'article 90 du code TVA a été abrogé par l'article 60 de la loi du 15 mars 1999. Cette abrogation est entrée en vigueur, en fonction du fait générateur de la TVA, aux taxes, intérêts et amendes fiscales lorsque leur cause d'exigibilité est intervenue au plus tôt le 01 janvier 1999.

L'ancien texte reprenait : *La demande en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est formée par un exploit contenant citation en justice, signifié à l'État en la personne du fonctionnaire, désigné par le Roi. L'action est portée devant le tribunal dans le ressort duquel est situé le bureau de ce fonctionnaire.*

Les points qui suivent s'appliquent donc à l'ancienne procédure qui est toujours applicable dans certains contentieux actuellement analysés par le pouvoir judiciaire.

E.3.1 Demande en restitution. Formalité exploit d'huissier

La demande en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales doit être formée par un exploit contenant citation en justice, signifié à l'État en la personne du chef de l'office de contrôle dont le demandeur relève¹⁴⁶. Lorsque cette signification n'est pas faite au chef compétent de l'office de contrôle, il n'en résulte pas automatiquement la nullité de la citation ; en effet, ni l'article 90 du CTVA, ni l'arrêté royal n° 4 ne stipulent que cette formalité est prescrite sous peine de nullité¹⁴⁷.

E.3.2 Demande en restitution

Un assujetti néerlandais introduit une demande en restitution de la TVA qu'il a payée en Belgique. Devant l'inertie de l'Administration, il cite l'État belge en la personne du Ministre des Finances, Administration de la taxe sur la valeur ajoutée. Selon l'État belge, cette citation est nulle. En effet, la loi

¹⁴⁴ TPI Charleroi, 22 janvier 1997, F.J.F., n° 99/28 ; Fiscologue 725, p3

¹⁴⁵ Jugement du Tribunal de Première Instance de Gand du 16 octobre 2001, non publié

¹⁴⁶ Article 14, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 4

¹⁴⁷ Namur, 10 janvier 1991, F.J.F., n° 91/204, Fiscologue 377, p11

prévoit explicitement que la citation en restitution doit s'effectuer par un exploit signifié à l'État belge et, plus particulièrement, au chef de l'office de contrôle dont relève l'assujetti¹⁴⁸.

Cet argument est rejeté par la Cour d'appel de Bruxelles¹⁴⁹. D'abord, parce que ces formalités ne sont pas prescrites à peine de nullité et qu'une citation ne peut être déclarée nulle que si la nullité est formellement prononcée par la loi¹⁵⁰. Ensuite, parce que cet argument n'a pas été invoqué en première instance. Enfin, parce que l'État belge ne démontre pas que la signification erronée aurait lésé ses intérêts. Notons que la signification avait été effectuée à une mauvaise adresse.

E.4 Intérêts sur dettes TVA (91 CTVA)

E.4.1 Intérêts moratoires

Lorsque l'excédent entre le montant de la taxe déductible par l'assujetti et le montant de la taxe due par lui doit lui être restitué avant la fin de l'année civile, dans les cas prévus par l'arrêté royal, l'intérêt sur cet excédent est calculé conformément à l'article 91, paragraphe 3 du CTVA¹⁵¹.

Les intérêts moratoires sur la somme à restituer fixés sur base de la déclaration distincte d'un assujetti occasionnel visé à l'article 8, paragraphe 2 du CTVA sont dus à compter du jour de l'assignation jusqu'au jour du paiement de cette somme par l'État¹⁵².

E.4.2 Intérêts moratoires et perfectionnement actif

Une entreprise italienne importe 1.000 tonnes de blé dur en provenance du Canada dans le but de le transformer en semoule qui sera réexportée. Le blé est donc importé à titre temporaire. Après avoir exporté la semoule, l'entreprise met à la consommation en Italie les sous-produits de la transformation (finauds, son et farine). Pour cette importation définitive, la douane italienne réclame le paiement du prélèvement agricole habituel ainsi que de la TVA. Elle exige aussi, sur les deux montants, le paiement d'intérêts moratoires pour la période comprise entre l'importation temporaire et l'importation définitive.

En réponse à une question préjudicielle du tribunal italien, la Cour de justice des Communautés Européennes¹⁵³ déclare que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce qu'un État membre prévoie que le prélèvement agricole dû doit grevé d'intérêts moratoires pour la période comprise entre l'importation temporaire et l'importation définitive. Il en va cependant autrement pour ce qui est de la TVA ; dans ce cas, la sixième directive en matière de TVA s'oppose explicitement à la perception d'intérêts moratoires.

E.4.3 Intérêts moratoires et huitième directive

Avant le 1^{er} octobre 1997, il fallait verser des intérêts moratoires pour restitution tardive de la TVA à un assujetti étranger "au taux fixé en matière civile et selon les règles établies en la même matière". En vertu de l'article 1153 du code civil, les dommages et intérêts résultant du retard dans l'exécution d'une obligation consistent dans les intérêts légaux à partir du jour de la sommation de payer, excepté dans le cas où la loi les fait courir de plein droit.

Selon la Cour d'appel de Bruxelles¹⁵⁴, il en résulte que l'exigibilité d'intérêts moratoires pour cause de restitution tardive de la TVA est conditionnée par l'existence d'une sommation. Le fait que l'obligation de restitution découle de la loi est sans importance. Toutefois, une sommation n'est soumise à aucune condition de forme, et ne doit donc pas nécessairement s'effectuer par exploit d'huissier. Il suffit qu'elle fasse connaître de manière claire et non équivoque la volonté du créancier de voir exécuter l'obligation principale.

Selon la Cour, la demande en restitution de la TVA répond à cette condition. De cette demande, l'assujetti a fait connaître de manière claire et non équivoque qu'il souhaitait que l'État exécute son obligation de restitution. Cette demande peut donc être considérée comme une sommation.

¹⁴⁸ Article 90 CTVA et article 14, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 4

¹⁴⁹ Bruxelles, 27 novembre 1998, F.J.F., n° 99/117, Fiscologue 727, p4

¹⁵⁰ Article 860 du code judiciaire

¹⁵¹ Cass. RG 8273, 12 mars 1993 (Brabomills / Etat belge), Jur. F. 1993, liv. 6, 7; Cour. fisc. 1993, 434; Cass. 1993, 124, note TOURNICOURT, R. ; R.W. 1993-94, 270; F.J.F. 1993, 534, note; Bull. 1993, 279; Cass. 1993, 287; Pas. 1993, I, 279

¹⁵² Liège 16 février 1988, Revue T.V.A. 1991, 117, note.

¹⁵³ CJCE, 08 février 1996, C-166/94, Revue TVA, 1998, n° 134, p270 ; Fiscologue 707, p1

¹⁵⁴ Bruxelles, 27 novembre 1998, F.J.F., n° 99/117, Fiscologue 727

Si l'on tient compte du fait qu'en vertu de la huitième directive en matière de TVA, la restitution doit s'effectuer dans les six mois de l'introduction de la demande en restitution, cela signifie que les intérêts seront exigibles après l'expiration de ce délai, même si l'Administration invite l'assujetti à fournir des renseignements complémentaires durant l'examen de la demande.

Notons que la législation a été adaptée depuis lors. Le code TVA prévoit désormais que des intérêts moratoires sont dus de plein droit, à raison de 0,8% par mois, à partir de l'expiration du délai de six mois. Toutefois, ce délai de six mois est suspendu lorsque l'Administration demande des renseignements complémentaires, à partir de l'envoi de la demande de renseignements jusqu'à la date à laquelle l'assujetti étranger a fourni les renseignements nécessaires. Le nouveau régime s'applique aux demandes introduites à partir du 1^{er} octobre 1997.

Une SPRL est assujettie à la TVA et sa déclaration relative au mois de janvier 2001 laisse apparaître un solde qui doit lui être remboursé. Le tribunal affirme qu'étant donné l'absence de dispositions spécifiques, il convient d'appliquer l'article 91, paragraphe 4, du code TVA, qui dispose que "les intérêts moratoires sur les sommes à recouvrer ou à restituer qui ne sont pas visées aux §§ 1, 2 et 3, sont dus au taux fixé en matière civile et selon les règles établies en la même matière", ainsi que l'article 1153 du code civil, qui dispose que les intérêts légaux sont dus à partir du jour de la sommation de payer. L'État belge est redevable des intérêts de retard¹⁵⁵.

E.4.4 Aide d'État

Constitue une aide d'État au sens de l'article 92 Traité C.E., la tolérance de l'administration de la T.V.A. permettant à une société de rembourser une dette de près de 30 millions de francs en sept à huit ans.

Une telle tolérance est inadmissible quand il s'agit d'argent perçu par le contribuable et a pour effet de fausser la concurrence, d'autant que la charge des intérêts est fort inférieure à celle d'un crédit bancaire.

Ce crédit illégal ne peut être invoqué par la société pour soutenir qu'elle n'est pas en état d'ébranlement du crédit et de cessation de paiement, au sens de la législation sur les faillites¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Bruxelles du 12 septembre 2001, non publié

¹⁵⁶ Comm. Bruxelles 8 février 1999, DAOR 1999, liv. 49, 95, note POELMANS, O. ; F.J.F. 2000, 191.

F Appel interjeté et consignation (92 CTVA)

F.1 Ancien régime de l'article 92, avant le 01-01-99

F.1.1 Consignation. Droits du Trésor en péril. Pouvoir discrétionnaire du receveur

Pour qu'un redevable puisse valablement introduire un recours contre une décision judiciaire qui a rejeté son opposition à la contrainte, le Code de la TVA exige que les sommes réclamées soient consignées dans les deux mois de la demande que le fonctionnaire compétent notifie à cet effet. Cette mesure vise à protéger les droits du Trésor contre des recours dilatoires.

Depuis de nombreuses années, cette obligation est fortement critiquée par les contribuables¹⁵⁷, notamment pour violation du principe d'égalité. Mais la Cour d'arbitrage a, à deux reprises déjà, rejeté cette hypothèque¹⁵⁸.

La compétence du receveur étant discrétionnaire, sa décision doit être fondée sur des données objectives et nécessairement contrôlables d'un dossier administratif. Il doit résulter de ce dossier que la demande de consignation est raisonnablement justifiée, compte tenu du but poursuivi par le législateur. Si le receveur demande la consignation sans tenir compte des éléments concrets de l'affaire, le juge peut écarter la décision du receveur sur base de l'article 107 de la Constitution (l'actuel article 159) et examiner l'affaire au fond.

La disposition légale n'impose pas au receveur de demander la consignation, et elle ne contient ni critère ni directive permettant de déterminer dans quel cas il peut la requérir. Le receveur disposant d'un pouvoir discrétionnaire, il doit s'appuyer sur des raisons concrètes pour demander la consignation, eu égard au but poursuivi par la disposition susvisée.

La Cour d'appel de Gand¹⁵⁹ appliqua ces principes dans un cas concret et en conclut que la demande du receveur n'était pas fondée. Certes, ce receveur pouvait présumer en l'espèce que le recours était dilatoire ; en effet, l'acte d'appel ne développait aucun moyen juridique susceptible d'appuyer le recours. Mais le receveur avait déjà retenu plus de 120.000 BEF. Compte tenu des circonstances de la cause, cette retenue protégeait suffisamment les droits du Trésor. Par conséquent, l'Administration ne pouvait invoquer l'absence de consignation pour entendre déclarer le recours irrecevable.

F.1.2 Pouvoirs limités à garantir les droits du Trésor ? Consignation anticonstitutionnelle ?

Etant donné que le receveur de la T.V.A. ne présente aucun élément dont il ressortirait que la consignation TVA. serait nécessaire pour garantir les droits du Trésor et contrer un recours dilatoire, il convient de déclarer inapplicable, conformément à l'article 107 de la Constitution, la décision prise à cet égard par le receveur de demander une consignation¹⁶⁰.

Cette décision, pourtant postérieure, est contestée et n'est pas conforme aux décisions la Cour d'arbitrage a prononcé deux décisions qui vont à l'encontre de cet arrêt de la Cour d'appel de Gand du 08 octobre 1993.

¹⁵⁷ Liège, 22 novembre 1990, Revue T.V.A. 1991, 597. J.L.M.B., 1992, note MORIS, M. ; Anvers, 14 octobre 1991, F.J.F., n° 92/21, Fiscologue, n° 357, p.6, Fiscologue 394, p10 ; Anvers 21 avril 1998, F.J.F. 1998, 519 ; Bruxelles 8 mars 1995, A.J.T. 1994-95, 596, note VANDENBERGHE, L. ; Revue T.V.A. 1996, 828 ; Gand 8 février 1995, Revue T.V.A. 1996, 815, note. Anvers 21 avril 1998, F.J.F. 1998, 519 ; Gand 1^{er} février 1995, A.J.T. 1994-95, 594, note VANDENBERGHE, L. ; R.W. 1996-97, 364, note. ; Gand 8 octobre 1993, F.J.F. 1994, 162 ; A.J.T. 1994-95, 26, note VANDEBERGH, H. ; Revue T.V.A. 1996, 806, note. ; Bruxelles 21 septembre 1993, R.W. 1993-94, 406 ; Revue T.V.A. 1996, 791, note ; Gand 1^{er} février 1995, A.J.T. 1994-95, 594, note VANDENBERGHE, L. ; R.W. 1996-97, 364, note. ; Gand 8 octobre 1993, F.J.F. 1994, 162 ; A.J.T. 1994-95, 26, note VANDEBERGH, H. ; Revue T.V.A. 1996, 806, note ; Bruxelles 21 septembre 1993, R.W. 1993-94, 406 ; Revue T.V.A. 1996, 791, note ; TPI Bruxelles, 21 juin 2001, non publié ; Bruxelles, 19 octobre 2001, non publié

¹⁵⁸ Cour d'arbitrage, 18 novembre 1992, Fiscologue, n° 425, p.9 et Cour d'arbitrage, 10 juin 1993, Fiscologue., n° 469, p.9 – Les arrêts sont également disponibles à l'adresse suivante : <http://www.arbitrage.be>

¹⁵⁹ Gand, 08 octobre 1993, F.J.F., n° 94/72, Fiscologue 490, p13

¹⁶⁰ Bruxelles 9 février 1993, R.W. 1992-93, 1201 ; Revue T.V.A. 1996, 789.

A titre de question préjudicielle, il est demandé à la Cour d'arbitrage si l'article 92, alinéa 2 du CTVA n'est pas en contradiction avec les articles 6 et 6bis de la constitution (devenu 10 et 11 depuis la coordination de 1994) dans la mesure où il dispose que, dans le cas où l'opposition à contrainte a été rejetée, aucun recours contre la décision judiciaire ne peut être valablement introduit si le montant des sommes dues n'est pas consigné dans les deux mois de la demande que le fonctionnaire compétent notifie au redevable sous pli recommandé à la poste. Cette disposition contient-elle une discrimination d'une part entre les assujettis auxquels le fonctionnaire compétent réclame la consignation, sans disposer d'un critère vérifiable, et ceux à qui il ne la réclame pas et, d'autre part, entre les assujettis qui ont les moyens financiers de faire cette consignation et ceux qui ne les ont pas¹⁶¹?

La disposition visée est destinée à préserver les droits de Trésor contre des recours dilatoires. Le législateur a pu considérer qu'il y avait lieu, pour atteindre cet objectif, de prévoir la possibilité de requérir la consignation d'un montant équivalent à celui que l'appelant a été condamné à payer par suite d'une décision judiciaire.

La cour d'arbitrage¹⁶² précise qu'il n'existe point de principe général de droit assurant un double degré de juridiction. Toutefois, lorsqu'il prévoit la voie de recours de l'appel, le législateur ne peut pas imposer des exigences de recevabilité discriminatoires.

En l'espèce, le législateur subordonne l'accès au juge d'appel à la consignation des sommes dues en vertu du jugement du tribunal de première instance, lorsqu'il y a lieu de demander cette consignation.

Une telle limitation du droit de se pourvoir en appel ne peut pas être considérée comme manifestement disproportionnée avec le but poursuivi.

La juridiction qui a ordonné le renvoi estime que la disposition de l'article 92, alinéa 2 du CTVA doit être interprétée en ce sens que le fonctionnaire compétent s'est vu attribuer le pouvoir de demander ou non la consignation. Dans cette interprétation, le pouvoir du fonctionnaire de la TVA est de nature discrétionnaire.

La disposition précitée peut aussi s'interpréter en manière telle que le fonctionnaire compétent est contraint de demander dans tous les cas la consignation, quelle que soit la situation concrète du redevable. Dans cette interprétation, le pouvoir du fonctionnaire de la TVA est une compétence liée. Il appartient au juge qui pose la question d'interpréter la disposition qui constitue l'objet de la question préjudicielle.

La Cour dit pour droit que l'article 92, alinéa 2 CTVA, dans l'interprétation donnée par le juge qui a posé la question, selon laquelle cette disposition confère au fonctionnaire compétent un pouvoir discrétionnaire, ne viole pas les articles 6 et 6bis de la Constitution.

Néanmoins, rappelle la Cour d'appel d'Anvers¹⁶³, la Cour d'appel de Gand¹⁶⁴ et la Cour d'appel de Bruxelles¹⁶⁵, dans le prolongement de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 08 octobre 1993, il est exigé que le receveur compétent fonde sa décision de demander la consignation sur les données objectives et contrôlables d'un dossier administratif duquel il doit ressortir que la mesure prise est raisonnablement justifiée. Si ce n'est pas le cas, sa décision doit être déclarée inapplicable conformément à l'article 159 de la Constitution 1994. Dans ce cas, la Cour peut procéder à un examen au fond. En l'espèce, le receveur compétent pouvait cependant à bon droit conclure qu'en raison de la marche des affaires de la partie opposante et de sa liquidation, les droits du Trésor étaient en péril, et que le moyen présenté était purement dilatoire. En conséquence, ce fonctionnaire a demandé à bon droit la consignation.

La décision du fonctionnaire compétent qui demande, en cas d'appel en matière de T.V.A., la consignation doit se fonder sur les éléments objectifs et nécessairement contrôlables d'un dossier administratif faisant apparaître que la mesure prise est raisonnablement justifiée, compte tenu du but poursuivi par le législateur.

Le redevable supposé à qui on demande la consignation lorsqu'il se pourvoit en appel n'est pas sans défense contre la décision du fonctionnaire compétent: le cas échéant et notamment lorsqu'elle aurait été prise sans être motivée par les circonstances de l'espèce, cette décision devrait, après examen par le juge au regard de l'article 107 de la Constitution (devenu 159 de la constitution 1994), être considérée

¹⁶¹ Anvers 14 octobre 1991, Cour. fisc. 1991 (reflet), 522, note X. ; F.J.F. 1992, 37.

¹⁶² Cour d'arbitrage n° 73/92, 18 novembre 1992 (question préjudicielle), F.J.F. 1993, 1; Revue T.V.A. 1993, 821; Arr. C.A. 1992, 785; Cour. fisc. 1992, 522, note X. ; J.L.M.B. 1993, 254; M.B. 16 janvier 1993, 707; R.W. 1992-93, 1054 ; Cour d'arbitrage n° 43/93, 10 juin 1993 (question préjudicielle), M.B. 3 juillet 1993, 15.936; Revue T.V.A. 1993, 831; Arr. C.A. 1993, 451 ; Cour d'arbitrage, 06 juin 1995, M.B., 26 août 1995 ; A.J.T. 1995, 592 ; R.W., 1995-96 ; F.J.F., n°95/125, A.J.T., 1994-95/177, Fiscologue 523, p11, Limb. Rechtsl. 1997, 14; Act. dr. 1996, 443, note PIROTTE, Revue T.V.A. 1995, 819; Arr. C.A. 1995, 681

¹⁶³ Anvers 30 juin 1998, F.J.F. 1999, 54.

¹⁶⁴ Gand, 01 février 1995, A.J.T., 1994-95, 179 et note VANDENBERGHE, L., Fiscologue., n° 537, p.11

¹⁶⁵ Bruxelles, 08 mars 1995, A.J.T., 1994-95, 179 et note VANDENBERGHE, L., Fiscologue., n° 545, p.9

comme inapplicable, auquel cas elle ne pourra plus constituer un empêchement pour le traitement au fond.

Le fonctionnaire compétent reçoit donc une compétence discrétionnaire pour imposer une consignation en cas d'appel, de sorte que sa décision sur ce point doit se fonder sur des données objectives et nécessairement contrôlables extraites du dossier administratif, à partir desquelles il peut être établi que la requête en consignation est raisonnablement justifiée compte tenu de l'objectif du législateur, qui visait entre autres à éviter les recours dilatoires¹⁶⁶.

L'Administration doit, dans sa demande de consignation, tenir compte de toutes les données concrètes du dossier, en ce compris la situation financière de l'assujéti¹⁶⁷.

L'appel d'un jugement concernant une opposition à une contrainte en paiement de la T.V.A. est irrecevable si l'appelant n'a pas donné suite à la demande de consignation des sommes dues émanant du receveur compétent, ou n'y a pas donné suite en temps utile, pour autant que la demande de consignation soit raisonnablement justifiée et conforme aux données objectives et vérifiables du dossier administratif¹⁶⁸.

Le juge ne peut vérifier ni l'opportunité ni le fondement de la motivation¹⁶⁹.

Sous peine d'empiéter sur la compétence des cours et tribunaux de l'ordre judiciaire, le Conseil d'État ne peut connaître du contentieux de l'annulation de la demande de consignation.

Sauf exception légale inexistante en l'espèce, les contestations relatives aux droits politiques, parmi lesquelles figurent les contestations relatives à l'impôt, relèvent de la compétence des cours et tribunaux.

En l'espèce, l'article 92, alinéa 2 CTVA, loin de donner compétence au Conseil d'État, exclut celle-ci de manière implicite mais certaine¹⁷⁰.

La circonstance que l'appel soit valable même en cas de non-consignation, si la consignation n'a pas été demandée, ne signifie pas que le fonctionnaire compétent pourrait choisir entre demander ou ne pas demander la consignation, mais bien que, lorsque cette formalité (la requête en consignation) n'est pas remplie, l'administration, en cas de non-consignation, ne peut invoquer l'irrecevabilité de l'appel. La compétence du fonctionnaire de demander la consignation est une compétence liée de telle sorte qu'il doit demander celle-ci quelque soit la situation concrète de l'assujéti.

La Cour d'arbitrage a, dans son arrêt du 6 juin 1995, dit pour droit que l'article 92, alinéa 2 CTVA, dans l'interprétation qui attribuerait au fonctionnaire désigné une compétence liée, est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution 1994. Cette disposition ne peut par conséquent pas être appliquée.

Les constatations faites par les verbalisants dans un procès-verbal (en l'espèce la constatation que des véhicules avaient été achetés, qui étaient repris dans l'inventaire, mais pour lesquels aucune facture de vente ne pouvait être produite) font foi jusqu'à preuve du contraire. Les données reprises dans le procès-verbal mais qui n'ont pas été constatées par les verbalisants eux-mêmes n'ont pas cette force probante¹⁷¹.

L'administration est habilitée à retenir provisoirement le crédit d'impôt TVA mentionné sur une déclaration tant qu'une investigation est en cours auprès du contribuable. Ceci s'applique aussi bien si une action a déjà été introduite par l'administration par voie de contrainte que si elle ne l'a pas encore été.

La Cour fait également référence à l'article 92 CTVA et stipule que, puisque l'administration peut exiger d'un contribuable qui fait opposition contre une contrainte, qu'il fasse un versement provisionnel, elle est a fortiori habilitée à retenir les sommes qu'elle détient à titre de mesure conservatoire¹⁷².

La consignation prévue à l'article 92, alinéa 2 CTVA doit s'opérer dans les deux mois suivant la demande du fonctionnaire compétent par lettre recommandée à la poste et pas au moment de l'introduction de l'appel. La recevabilité du recours doit être examinée sous cet angle¹⁷³.

Les règles du Code judiciaire en matière de lésion d'intérêts ne sont pas d'application au délai de consignation de somme en cas de recours¹⁷⁴.

¹⁶⁶ Anvers 21 avril 1998, F.J.F. 1998, 519.

¹⁶⁷ TPI Bruxelles 18 novembre 1994, Revue T.V.A. 1996, 1064 ; Anvers 20 novembre 1995, R.W. 1996-97, 199. ; Anvers 24 juin 1996, F.J.F. 1997, 113. ; TPI Bruxelles 10 septembre 1996, Revue T.V.A. 1996, 1064, Gand 23 septembre 1999, Fisc. Act. 1999, liv. 44, 7; Act. fisc. 2000, liv. 4, 6. ;

¹⁶⁸ Gand 26 mai 1997, T.G.R. 1998, 57.

¹⁶⁹ Gand 13 novembre 1996, T.G.R. 1997, 195.

¹⁷⁰ Conseil Etat n° 63.006, 7 novembre 1996, Revue T.V.A. 1997, 802; Conseil Etat (6e ch.) n° 59.815, 29 mai 1996, Revue T.V.A. 1997, 780; Pas. 1996, IV, 89.

¹⁷¹ Anvers 22 novembre 1995, Revue T.V.A. 1997, 345, note; F.J.F. 1997, 250.

¹⁷² Anvers 5 septembre 1991, F.J.F. 1992, 162.

¹⁷³ Gand 9 avril 1991, F.J.F. 1991, 239; Revue T.V.A. 1996, 785, note; Cour. fisc. 1991, 318, note

Une demande de consignation ne fait pas obstacle de manière injustifiée au droit d'appel si l'article 92, alinéa 2 C.T.V.A. est interprété en ce sens qu'il laisse à l'Administration compétente le soin de tenir compte des données concrètes relatives à chaque affaire, en ce compris la situation financière du redevable, pour déterminer si une consignation doit ou non être exigée.

La décision du Receveur reste en toute hypothèse soumise au contrôle juridictionnel.

Le nouveau régime, suivant lequel l'assujetti peut introduire une requête dans laquelle il est dit que la demande de consignation de l'Administration n'est pas fondée ne s'applique qu'aux taxes, intérêts et amendes fiscales dont la cause d'exigibilité s'est produite au plus tôt le 1er janvier 1999.

Conformément à la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, l'Administration dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour demander ou non la consignation et le juge dispose de la possibilité de contrôler si la demande en consignation de l'Administration est raisonnablement justifiée, au vu des éléments concrets de l'affaire. En l'espèce, la demande apparaît justifiée de sorte que le recours en appel, à défaut de consignation dans les délais, est irrecevable¹⁷⁵.

F.1.3 Double degré de juridiction bafoué ?

Bien que l'exigence d'un double degré de juridiction ne constitue pas un principe général du droit, la requête en consignation opérée discrétionnairement a eu en l'espèce pour conséquence de priver le contribuable de la possibilité de traiter de façon correcte son affaire, pour la simple raison qu'il ne disposait pas des moyens financiers exigés. Dans ces circonstances, la requête en consignation est déraisonnable¹⁷⁶.

F.1.4 Procédure en référé et action au fond

Une action en paiement d'un versement provisionnel peut être introduite par l'Administration devant le juge des référés lorsque la procédure au fond est déjà pendante. L'État ne doit pas prouver le caractère d'urgence. Celle-ci est présumée par la loi-même. Il ne doit pas non plus prouver les difficultés de trésorerie du redevable pour obtenir un versement provisionnel¹⁷⁷.

F.1.5 Procédure en référé et compensation d'un crédit d'impôt

L'administration de la T.V.A. n'est pas habilitée à garder un crédit de TVA pour apurer une dette contre laquelle il est fait opposition. Elle aurait dû appliquer la procédure de l'article 92 CTVA et demander une condamnation en référé au versement d'un paiement provisionnel ou d'une caution. Le ratio legis de l'article 92 n'a jamais été de permettre à l'administration de procéder elle-même à une compensation¹⁷⁸.

F.1.6 Délai de forclusion

Lorsqu'un redevable est débouté en première instance et veut introduire un recours, l'Administration de la TVA peut lui demander de consigner préalablement le montant des sommes litigieuses. Cette consignation doit intervenir "dans les deux mois de la demande (de consignation) que le fonctionnaire compétent notifie (au contribuable)".

Selon la Cour de cassation¹⁷⁹, il résulte de la loi elle-même que ce délai de deux mois constitue un délai de forclusion qui est prescrit à peine de nullité.

F.2 Nouveau régime de l'article 92 après le 01-01-99

Le nouveau régime, suivant lequel l'assujetti peut introduire une requête dans laquelle il est dit que la demande de consignation de l'Administration n'est pas fondée ne s'applique qu'aux taxes, intérêts et amendes fiscales dont la cause d'exigibilité s'est produite au plus tôt le 1er janvier 1999.

Conformément à la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, l'Administration dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour demander ou non la consignation et le juge, **nouveauté**, dispose de la possibilité de

¹⁷⁴ Gand 9 février 1998, Fisc. Act. 1998, liv. 7, 8.

¹⁷⁵ Bruxelles (fisc.) (6e ch.) 23 février 2001, T.F.R. 2001, 803, note VANBIERVLIET, F.

¹⁷⁶ Anvers 21 avril 1998, F.J.F. 1998, 519.

¹⁷⁷ Prés. Civ. Audenarde 10 octobre 1989, Cour. fisc. 1990, 324, note GAZAGNES, D.

¹⁷⁸ Civ. Bruges 16 mai 1990, F.J.F. 1990, 430.

¹⁷⁹ Cassation RG C.98.0326.N, 15 septembre 2000, Act. fisc. 2001, liv. 2, 5; F.J.F. 2000, 780; Fisc. Act. 2000, liv. 35, 6, Fiscologue 774, p12

contrôler si la demande de consignation de l'Administration est raisonnablement justifiée, en égard aux données concrètes de l'affaire. En l'espèce, la demande apparaît justifiée de sorte que le recours en appel, à défaut de consignation dans les délais, est irrecevable¹⁸⁰.

L'article 92, alinéa 3 nouveau CTVA ne s'applique qu'aux taxes, intérêts et amendes dont la cause d'exigibilité est intervenue au plus tôt le 1^{er} janvier 1999¹⁸¹.

Le critère de la date d'exigibilité de la dette fiscale justifie la différence de traitement entre les différents assujettis. Il n'y a pas violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

¹⁸⁰ Bruxelles 23 février 2001, T.F.R. 2001, 803, note VANBIERVLIET, F. ; Bruxelles 3 novembre 2000, F.J.F. 2001, 257, note; Cour. fisc. 2000, 525, note NAVEAU, P.

¹⁸¹ Article 37, alinéa 1^{er} de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale

G Conclusion

Les deux projets de loi à l'examen ont accompli un périple long et difficile.

Prétendre que la nouvelle procédure améliore la sécurité juridique de l'assujetti est difficile à avaler.

Nous avons démontré que certains aspects en terme de délais de prescription sont totalement défavorables et l'allongement du délai permettra à l'administration d'aller à l'encontre de la motivation politique formulée lors de la présentation à la Chambre des représentants des effets bénéfiques pour les entreprises de cette nouvelle procédure.

Pour mémoire, le Ministre des Finances s'était exprimé publiquement pour un rapprochement efficace¹⁸² entre la procédure en matière de TVA et d'impôts directs mais a finalement abandonné cette idée¹⁸³.

Mais, comme le précisait Monsieur Victor Dauginet, avocat et professeur extraordinaire UIA, lors de son audition par le Sénat le 09 juin 1998¹⁸⁴ :

« Contrairement à l'objectif déclaré (le délai de prescription normal devrait être fixé à trois ans), le délai de sept ans deviendrait la règle au lieu d'être l'exception. Cette disparité entre l'objectif et la définition doit être supprimée. »

Malgré l'amendement n°180 déposé au Sénat par Monsieur Paul Hatry, le délai de 7 ans a été maintenu et c'est évidemment dommage.

RIQUET Jean Pierre

¹⁸² Doc. Chambre 1341/23 – session 1997-98, p. 3

¹⁸³ Doc. Sénat, 1-966/11, session 1997-98, Discussion de l'amendement n° 7 de M. Coene

¹⁸⁴ Doc. Sénat, 1-966/11, session 1997-98

Bibliographie

- ACKERMAN, P., Réforme de la procédure. Aperçu des modifications en matière de T.V.A., Act. fisc. 1999, liv. 23, 4-8.
- BAISSEREZ, A., *La taxation par comparaison, Bruxelles, 1958.*
- BALTUS, M., « Moyens de l'administration et renversement de la charge de la preuve », dans *Réflexions offertes à Paul Sibille, Bruxelles, 1981, 127.*
- BARBIER, C., CHARON, T., Recente wijzigingen inzake de B.T.W.-procedure (Modifications récentes de la procédure en matière de T.V.A.), Fiscaal Praktijkboek 1999-2000. Indirecte belastingen, 161-192.
- BOLLINGH, I., Laattijdige teruggaaf van B.T.W.-tegoeden (Remboursement tardif des excédents de T.V.A.), T.F.R. 1999, 234-236, Note sous Bruxelles 27 novembre 1998.
- CARDYN, C., *La preuve en droit fiscal, Rép. Fisc., 1958, 245.*
- CLAEYS BOÚÚAERT, I., « Enkele bemerkingen nopens bewijsproblemen in verband met de inkomstenbelastingen », *Liber Amicorum J. Van Houtte, p. 149.*
- CLAEYS BOÚÚAERT, I., « Het bewijs in fiscale geschillen en de bewijsregeling van het burgerlijk wetboek », *Fiskofoon, 1985, n° 52, p. 41.*
- CLAEYS BOÚÚAERT, I., *De aanslag, Brussel, 1963.*
- COLLON, L., Obligation de consignation contraire au principe d'égalité? La Cour d'arbitrage ne tranche pas définitivement, *Fisc. Act. 1995, liv. 31, 3-5.*
- COOLS, G., « La restitution du solde créateur en TVA », *R.G.F, 1984, 51.*
- DE BROECK, L., KIEKENS, A., Handleiding actiemiddelen tegen invorderingsdaden van de ontvanger indirecte belastingen (Manuel des moyens d'action contre les actes de recouvrement du receveur des contributions indirectes), *Fiscaal Praktijkboek '97-'98.*
- DE DUVE, B., Qui assigner en matière de T.V.A.?, *Act. fisc. 1994, liv. 14, 4-6.*
- DE LONGUEVILLE, J., « Les taxations par comparaison ou par indices d'aisance; facteurs d'insécurité fiscale », *J.D.F., 1978, 193.*
- DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil, volume VII, 1957, Bruylant*
- DEFOOR, W., Le système des revenus des soldes créateurs T.V.A. - les règles de la responsabilité en cas de comportement négligent de l'Administration de la T.V.A., *Cour. fisc. 1998, 193-195, Note sous Civ. Hasselt (sais.) 27 janvier 1998.*
- DEKKERS, *Précis de droit civil belge, premier tome, 1954, Bruylant*
- DELPORTE, F., Het verzet tegen dwangbevel ([L'opposition à contrainte), *Série 'Advocatenpraktijk - Fiscaal Recht', n° 4, Kluwer Rechtswetenschappen België, Anvers, 1998, 44 p.*
- DELPORTE, F., LE recouvrement par voie de contrainte, *AEB du GPF, n° 55 du 02 juin 1995*
- DELPORTE, F., Procès-verbaal en dwangbevel inzake B.T.W. (Procès-verbal et contrainte en matière de T.V.A.), *Ced.Samsom, Diegem, 1998, 106 p.*
- DEMOULIN, A., A propos du contrôle judiciaire des amendes fiscales, *Act. dr. 1998, 718-732, Note sous Cass. RG C.94.0274.N, 22 janvier 1998 (État belge / S.A. Bulo Kantoormeubelen).*
- DUSAULSOIT, M., Le recouvrement de la TVA par les inspecteurs principaux des bureaux de recette TVA, *Bull. contr. 2001, numéro spécial, 129-219.*
- FFYE, M. et CARDYN, C., *Procédure fiscale contentieuse, Bruxelles, 1958. Fiscaal Compendium, Brussel, 1958.*
- GIART, A. et COSIJNS, E., « Obligations comptables en matière de TVA », *Rev. T. V.A., n° 44, 161. Guide Pratique de Fiscalité, TVA volume VII, Kluwer, 2002.*
- HAELTERMAN, A., HOUX, S. (Négociateur avec l'administration fiscale), GOBLET, P. (La négociation fiscale vue par l'administration) in « Le juriste dans la négociation », *Rapports de la Neuvième journée du juriste d'entreprise organisée par l'Association belge des juristes d'entreprise le 21 octobre 1998, Série 'Le droit des affaires en évolution', n° 9, Bruylant, Bruxelles - Kluwer, Anvers, 1998, 151 p.*
- HERVE, L., Réforme de la procédure fiscale 1999, C & FP 1ère partie: 2000, 491-561, 2ème partie: 2001, 1-15, 3ème partie: 2001, 235-258.

- HOLSTERS, D., « De bewijswaarde van het proces-verbaal betreffende de vaststelling van misdrijven », *R. W.*, 1981-1982, 1433.
- JACOBS, F., La signification d'une contrainte avant l'expiration du délai de paiement et le droit à la déduction, *Cour. fisc.* 2001, 230-231.
- JACOBS, F., La signification d'une contrainte avant l'expiration du délai de paiement et le droit à la déduction, *Cour. fisc.* 2001, 230-231.
- La nouvelle procédure fiscale, Colloque de l'ULB du 27 mai 1999.
- La nouvelle procédure fiscale, Formation permanente CUP, volume XXX, tome I, 26 mars 1999, Faculté de droit de Liège.
- La procédure fiscale après la loi des 15 et 23 mars 1999, *JT* 1999, pages 489 et suivantes, Bruylant.
- La réforme de la procédure fiscale, *Actualités du droit* 1993-3, *Revue de la faculté de droit de Liège*, Story scientia.
- LOUVEAUX, C., *La preuve en matière d'impôts directs*, Bruxelles, 1970.
- MAES, L., « Rechten en plichten van de administratie en van de belastingplichtigen », *Fiskofoon*, 1978, 105.
- Manuel T. V.A., publication de l'Administration de la TVA, édition 1998*
- NAVEAU, P., L'art. 92, al. 3 CTVA tel qu'instauré par la loi du 15 mars 1999, *Cour. fisc.* 2000, 527-529.
- PIROTTE, N., Consignation T.V.A. et égalité devant l'impôt, *Act. dr.* 1996, 450-460.
- POELMANS, O., Echelonnement du paiement d'une dette de T.V.A. à la lumière de l'art. 87 C.E., *DAOR* 1999, liv. 49, 97-99, Note sous *Comm.* Bruxelles 8 février 1999.
- R.P.D.B., « Preuve ».*
- R.P.D.B., Taxes assimilées au Timbre.*
- Réflexion sur les projets gouvernementaux de février 1997 concernant la réforme de la procédure fiscale, *JT* 1997, pages 209 et suivantes, Bruylant.
- ROELANDT, R., « Régularité d'une comptabilité au sens de la loi fiscale », *Rép. Fisc.*, 1953, 195.
- ROUSSEAUX, J., « La TVA et la loi du 17 juillet 1973 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises », *Rev. TVA*, n° 25, 162.
- Séminaire Vanham et Vanham du 10 juin 1999 sur la TVA et la procédure et les rapports écrits y présentés.
- Taxation d'office: Instruction n° 22 du 14 mars 1974 ; Circulaire n° 76 du 10 mai 1971.
- TIBERGHIE, A., *Inleiding tot het fiscaal recht*, Antwerpen, *Kluwer rechtswetenschappen*, 1980.
- TIBERGHIE, A., *Manuel de droit fiscal*, Bruxelles, *Ced. Samsom*, 2001.
- TORFS, M.J. et TORFS, G., *Bewijsvoering inzake registratierechten*, Brussel, *Ced Samsom*, dans la série des *Fiscale monografieën*, 1985.
- TOURNICOURT, R., « Procedure van verificatie der aangifte en van de betwistingen inzake vestiging der directe belastingen », dans *De advocaat en de fiscus*, Antwerpen, 1984.
- VAN BESIE, J., « Overzicht van rechtspraak BTW tot en met 1983 », *Fiskofoon*, 1985, n° 51, 9.
- VAN DE WOESTEYNE, I., Betekening van een dwangbevel: moet het afschrift worden ondertekend? (Signification d'une contrainte: la copie doit-elle être signée?), *A.J.T.* 1994-95, 462-465.
- VAN DER PAAL, J., Aftrek van BTW op auto's aangekocht in België door buitenlandse gemengde BTW-plichtigen, *T.F.R.* 2001, 800-803
- VAN HOUTTE J., *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Gent, *Story Scientia*, 1966, 1979.
- VANBIERVLIET, F., De consignatieverplichting: een blijvende BTW hindernis, *T.F.R.* 2001, 806-809.
- VANDEBERGH, H., De motivering van het dwangbevel inzake BTW, *T.F.R.* 1999, 972-973 (La motivation de la contrainte en matière de la TVA), Note sous *Civ.* Anvers 8 juin 1999.
- VANDEN BERGHE, L., « Le procès-verbal comme moyen de preuve dans le régime de TVA », *R.G.F.*, 1975, 171.
- VANDEN BERGHE, L., *Aperçu de la jurisprudence en matière de TVA*, *R.G.F.*, 1979, 3 1.
- VANDENBERGH H. et Gazagnes D., Taxation et défense de ses droits en matière TVA, *Story Scientia*, 1987

- VANDENBERGHE, L., De consignatieverplichting in B.T.W.-geschillen (L'obligation de consignation dans les litiges en matière de T.V.A), A.J.T. 1994-95, 597-600.
- VANDENBERGHE, L., Het consignatieverzoek in B.T.W.-geschillen: geen onoverkomelijke hindernis? (La demande de consignation dans les litiges en matière de T.V.A.: pas d'obstacle insurmontable?), A.F.T. 1997, 417-425.
- VANDENBERGHE, L., La force probante de la comptabilité en matière de TVA, *R.G.F.*, 1975, 99.
- VANDENBERGHE, L., L'application des moyens de preuve de droit commun dans le régime de la TVA, *R.G.F.*, 1975, 35.
- VANDENBERGHE, L., Les présomptions de l'homme comme preuve de contraventions dans le régime de la TVA, *R.G.F.*, 1975, 143.
- VANDENBERGHE, L., Les présomptions légales dans le régime de la TVA, *R.G.F.*, 1975, p. 204, 249, 285.
- VANDENDRIESSCHE, P., WUYTJENS, R., Remise d'amendes: l'Administration est toujours compétente, *Fiscologue* 1999, liv. 718, 1-2.
- VERMEERSCH, C., Rechterlijke bevoegdheid met betrekking tot administratieve fiscale sancties (La compétence du juge en matière de sanctions fiscales administratives), *R.W.* 1998-99, 1348-1349.
- VERTOMMEN, S., B.T.W.-consignatieverplichting: gebonden of discretionaire bevoegdheid? (Obligation de consignation de la T.V.A.: compétence liée ou discrétionnaire?), *Fiscaal Praktijkboek '95-'96. Indirecte belastingen*, 147-166.
- WAUTERS, F.J., La taxation d'office, moyen de preuve ou sanction, *Rev. TVA*, n° 39, p. 191.
- WAUTERS, F.J., Les soldes créditeurs en TVA - Un nouveau son de cloche, *R.G.F.*, 1984, 211.
- WILLEMART, P., Le paiement de dettes de T.V.A. litigieuses par compensation d'office de soldes créditeurs de comptes-courants, *J.D.F.* 1991, 157-167.
- WILMART, J., Réflexions sur la décomposition et le placement de la preuve en droit fiscal, *Bull. Contr.*, n° 377, 1255.
- X., Opposition à contrainte: vers la suppression du régime transitoire, *Fiscologue* 2001, liv. 820, 5-6.